

## **La dichiarazione dei redditi è ritrattabile anche in sede di opposizione a cartella esattoriale**

di Giuseppe Pagani

### **1. Premessa e definizioni terminologiche**

Le dichiarazioni dei redditi costituiscono dichiarazioni di scienza e non atti negoziali, e possono quindi essere corrette dal Contribuente, successivamente alla loro presentazione, anche in sede di opposizione a cartelle esattoriali emesse dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 36-bis del d.p.r. n. 600/'3 (il cosiddetto "controllo formale"...).

Effettuata tale premessa, ritengo a questo punto necessario definire preliminarmente il contenuto di alcuni termini e locuzioni che potrebbero non essere immediatamente fruibili a chi non ha una formazione di carattere specificamente giuridico: quanto precede onde agevolare la piena comprensione delle questioni trattate nel presente articolo.

#### **- Cosa si intende per "dichiarazione di scienza"**

Con tale espressione si indica l'atto mediante il quale un soggetto dichiara di avere conoscenza di un fatto giuridico.

L'effetto è quello di provare l'esistenza di fatti giuridici che sono, di per sé, costitutivi, modificativi o estintivi di rapporti (ad esempio la confessione).

#### **- Cos'è un "fatto giuridico"**

Con tale denominazione si descrive un avvenimento, od una situazione prevista dalla fattispecie di una norma. Al verificarsi del fatto giuridico, la norma ricollega il prodursi di un effetto giuridico, ossia la costituzione, modificazione o estinzione di un rapporto giuridico.

#### **- Cos'è un "rapporto giuridico"**

Si dice rapporto giuridico ogni relazione tra soggetti del diritto, disciplinata dall'ordinamento giuridico.

**- Cos'è un “atto negoziale” o “negoziò giuridico”**

E' l'atto di autonomia privata (dichiarazione di volontà) diretto ad uno scopo pratico, riconosciuto dall'ordinamento giuridico e ritenuto meritevole di tutela. Il negozio giuridico principale è il contratto, i cui requisiti essenziali sono previsti dall'art.1325 del codice civile (accordo delle parti, causa, oggetto, forma...).

**1.1. Le argomentazioni favorevoli alla ritrattabilità della dichiarazione, portate dalla dottrina.**

Ritengo sia importante evidenziare il contributo fornito alla questione oggetto del presente articolo, dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con la Circolare n. 2/IR del 05.06.2008, inerente “L'applicazione dell'Irap per i lavoratori autonomi e il requisito dell'autonoma organizzazione”.

La citata circolare si sofferma sulla problematica della ritrattabilità della dichiarazione regolarmente presentata, a seguito del controllo formale esperito dall'Amministrazione ai sensi dell'articolo 36-bis del d.p.r. N. 600/73. Il caso particolare oggetto di analisi si riferiva ad un lavoratore autonomo che, ritenendosi privo dei requisiti di “autonoma organizzazione” in materia di irap, non aveva eseguito i versamenti scaturenti dalla propria dichiarazione.

La circolare, al paragrafo undici, afferma che:

“Nel caso in cui venga presentata la dichiarazione Irap e venga omesso il relativo versamento, il professionista sarà raggiunto, con ogni probabilità, da un'iscrizione a ruolo a titolo definitivo per omesso versamento ex art.36-bis del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, per l'intero importo del tributo, oltre alla sanzione pari al 30% di quanto dovuto e agli interessi.

In tal caso spetterà al contribuente contestare la fondatezza della pretesa in sede di impugnazione della cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo del tributo non versato. L'Ufficio, in sede contenziosa, non potrà sostenere la legittimità del proprio operato semplicemente facendo ricorso al disposto dell'art.2, comma 8-bis, d.p.r. 322/98 ; eccependo cioè la mancata presentazione, da parte del contribuente, di una dichiarazione rettificativa in proprio favore entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo...”.

Continua la circolare citata affermando che “il citato comma 8-bis non può essere interpretato come una norma che disciplina le ipotesi e i limiti entro cui il

contribuente può emendare in suo favore la dichiarazione originariamente presentata...”, e che, pertanto, “così interpretata la norma ...ne discende che, pur in mancanza di una dichiarazione rettificativa a proprio favore, entro il ristretto limite di cui al citato comma 8-bis, non è precluso al contribuente emendare il dichiarato anche dopo che detto termine sia spirato”.

**La facoltà di rettificare la dichiarazione originariamente presentata, si badi, non è “eterna”, bensì va esercitata entro il termine ordinario di cui al 2° comma del d.p.r. n. 322/98: si tratta del termine di decadenza del potere di accertamento dell’ufficio.**

**Il predetto termine è individuato, per le imposte sui redditi, dall’art.43 del d.p.r. n. 600/73; per l’Iva dall’art.57 del d.p.r. n. 633/72: entrambe le norme citate indicano quale termine ultimo (salvi casi particolari) il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.**

Ulteriori considerazioni spendibili a favore della tesi dell’emendabilità della dichiarazione, anche in sede contenziosa, sono quelle connesse al ruolo del giudice tributario nel contenzioso, ed il riferimento allo Statuto dei diritti del contribuente... Va considerato infatti che, stante la natura di impugnazione sul merito, attribuibile al processo tributario, il ruolo del giudice non è circoscritto al mero annullamento dell’atto impugnato, ma si estende all’analisi cognitiva del rapporto tributario : la commissione tributaria adita dovrebbe in altri termini esaminare il merito della pretesa tributaria, valutandone la “sostenibilità” o meno, in tutti i suoi aspetti...

Infine, con riferimento all’art.10 della Legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), sarebbe manifestamente contrario al buon senso ed alla correttezza penalizzare chi presenta la dichiarazione, evidenziando la propria posizione all’Erario, sostenendo che questi non possa contestare la debenza dell’imposta scaturente dalla stessa dichiarazione...

In tal modo infatti, si finirebbe per avvantaggiare la posizione di chi, non presentando alcunché, dopo aver reso difficilmente ricostruibile la propria posizione all’Erario, ne potrebbe tranquillamente contestare le pretese in sede contenziosa!

## 1.2 La giurisprudenza favorevole all'emendabilità

Vado a descrivere in maniera estremamente sintetica, il merito di alcune recenti pronunzie giurisprudenziali favorevoli all'emendabilità, da parte del contribuente, della dichiarazione presentata.

Entrambe le sentenze di cui qui mi occupo (1-C.T.P. Lucca, Sezione I, Sentenza n°119 del 07.09.2009, Presidente : Ferro, Relatore : Chelucci;

2- C.T.R. Lombardia, Sezione VI, Sentenza n°104 del 1° Ottobre 2009, Presidente: Silocchi, Relatore: Tomaselli) descrivono una situazione che può così essere riassunta : un lavoratore autonomo predispone la dichiarazione valida ai fini Irap, liquida l'imposta dovuta, senza poi procedere al versamento.

L'Amministrazione procede al controllo formale della sua dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'art.36-bis del d.p.r. n. 600/73, invia avviso di irregolarità, ed in assenza di pagamento da parte del contribuente, iscrive a ruolo le somme derivanti da imposte, sanzioni, interessi connessi al mancato pagamento. Il Contribuente viene pertanto raggiunto da cartella esattoriale, alla quale si oppone, presentando ricorso nel quale chiede l'annullamento della cartella, per illegittimità ed infondatezza della pretesa impositiva e delle sanzioni, per insussistenza del presupposto Irap, in quanto l'attività svolta dal professionista ricorrente sarebbe dallo stesso svolta personalmente, e comunque, in assenza di autonoma organizzazione. L'Ufficio sostiene che la propria condotta è stata corretta, e che il ricorso presentato dal contribuente è inammissibile, in quanto l'imposta è stata dichiarata come dovuta dallo stesso contribuente, nella dichiarazione da lui presentata.

Entrambe le sentenze citate evidenziano come, dal momento che la dichiarazione dei redditi ha natura giuridica di "dichiarazione di scienza", e non di "atto negoziale", la stessa sia "modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo essa un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria".

Se la cartella esattoriale, non preceduta da avviso di accertamento, non fosse impugnabile, se non per vizi propri, la dichiarazione dei redditi diverrebbe atto non suscettibile di alcuna modificazione...

L'orientamento che è espresso dalle sentenze citate sostiene che **la dichiarazione è atto modificabile, "ogni qual volta la stessa contenga errore di fatto o di diritto, in conseguenza del quale possa derivare al dichiarante un**

**onere contributivo diverso e più gravoso di quello che deve rimanere a suo carico secondo quanto disposto dalle norme di legge”.**

Va inoltre evidenziato che, sino alla dichiarazione dei redditi inerenti il 2007 (Modello Unico 2008) , non sarebbe stato in alcun modo possibile ad un contribuente presentare la dichiarazione dei redditi, senza aver prima compilato il relativo Quadro IQ (dichiarazione Irap), in quanto si sarebbe generato un “errore bloccante” che avrebbe reso impossibile l’invio telematico dell’intero fascicolo dichiarativo... E quanto appena descritto, a prescindere dalla sussistenza o meno, in capo al contribuente stesso, del presupposto impositivo citato!

Alla luce di quanto anticipato, era corretto affermare che “non vi è dubbio che vada equiparata la procedura di rimborso di quanto versato sul dichiarato, a quella di opposizione alla cartella emessa per il recupero del non versato sul medesimo dichiarato, stante l’anzidetta obbligatorietà che impedisce qualsiasi intervento discriminatorio del contribuente” (l’eventuale scelta di non compilare i “quadri” Irap...), “pena il rifiuto dell’intera dichiarazione”.

A far data dalla dichiarazione relativa al periodo d’imposta 2008, al contrario, la dichiarazione Irap non fa più parte del Modello Unico, essendo divenuta completamente autonoma dallo stesso : ne consegue che il contribuente potrà valutare se presentare o meno la dichiarazione medesima...

Alla data odierna, pertanto, si aprono pertanto diverse “vie” percorribili, ai lavoratori autonomi che non ritengano di soddisfare i presupposti per essere sottoposti ad Irap:

a) **dichiarare l’imposta, assolverla nei tempi di legge, e successivamente attivare la procedura di rimborso ex art.38, d.p.r. n°602/’73**, sostenendo l’assenza dei presupposti di legge per essere assoggettato ad imposta ;

b) **dichiarare l’imposta, non effettuare alcun versamento, attendere che l’Amministrazione attivi la procedura ex art. 36-bis del d.p.r. n°600/’73, cui seguirà la relativa cartella esattoriale, ed impugnare quest’ultima** adducendo le relative motivazioni, “forti” del predetto orientamento circa l’emendabilità della dichiarazione a suo tempo presentata.

c) **Non presentare la dichiarazione irap, correndo il rischio di essere sottoposto, in sede di verifica fiscale, a sanzioni ben più “pesanti” di**

**quelle nelle quali incorrerebbe compilando regolarmente e presentando la dichiarazione, pur senza versare l'imposta...**

Si veda infatti questo sintetico schema, per farsi un'idea del diverso "trattamento" sanzionatorio :

Sanzioni ritardato od omesso versamento	od	30%	Art.13, d.lgs. n°471/'97
Sanzioni dichiarazione omessa	da irap	Dal 120 al 240% dell'imposta dovuta	Art.32, 1° comma, d.lgs. n°446/'97
Sanzioni dichiarazione infedele	da irap	Dal 100 al 200% della maggiore imposta dovuta	Art.32, 2° comma, d.lgs. n°446/'97

## 2. **Il parere della Suprema Corte**

In relazione alla questione oggetto del presente contributo, si è espressa la Corte di Cassazione, il 05.11.2010, con sentenza n°22553, ribadendo un principio già più volte affermato, secondo cui la dichiarazione può essere emendabile ad opera del contribuente, senza (teoricamente) alcun limite di tempo. Quel che muta, al variare del termine osservato per la rettifica da parte del contribuente, saranno tuttavia le conseguenze in termine di onere della prova per il contribuente: e questa non è certo questione di poco conto! Nella sostanza, si verificano due casistiche:

**a) laddove il contribuente presenti una dichiarazione integrativa (a proprio favore o meno...) prima della notifica dell'avviso di accertamento, allora l'ufficio accertatore dovrà tenerne debito conto.**

Quanto precede fermo restando l'esercizio dei propri poteri sui valori oggetto di rettifica, ma **con ogni onere probatorio a carico dell'ufficio.**

b) Altra situazione, dal punto di vista dell'onere della prova, si configura qualora **il contribuente presenti dichiarazione integrativa successivamente all'avvenuta notifica nei suoi confronti dell'avviso di accertamento emesso dall'ufficio. In quest'ultima ipotesi, infatti, sarà il contribuente a veder gravare su di sé ogni onere probatorio concernente le integrazioni e rettifiche operate.** Il principio che si vuol salvaguardare è il seguente: al contribuente è concesso correggere la dichiarazione a proprio sfavore, anche ove sia già avvenuta la notifica dell'atto impositivo, ma solo a proprio rischio e pericolo!

15 dicembre 2010  
**Giuseppe Pagani**