

## D.L. SVILUPPO EMENDABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

**di Roberta De Marchi**

L'art. 7, c. 2, lett. i, del D.L. Sviluppo, ha introdotto nell'art. 2, del D.P.R. n. 322/1998, dopo il comma 8-bis, il comma 8 ter, secondo cui *“Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.”*

### **La norma**

Un'ulteriore possibilità, quindi, viene offerta dal legislatore che va ad aggiungersi alle altre ipotesi già previste.

Infatti, con i commi 8 e 8 bis dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322/1998, così come modificato dal D.P.R. n. 435/2001, il Legislatore aveva già previsto il caso di rettifica della dichiarazione *pro fisco* e di rettifica *pro contribuente*; in particolare:

<b>RETTIFICA PRO FISCO: 8</b>
Fatta salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del DPR del 1973, n. 600 e, quindi, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

**RETTIFICA PRO CONTRIBUENTE: 8-bis**

Nel caso del comma 8 *bis* (rettifica *pro contribuente*) si dispone che le dichiarazioni possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

Il contribuente conserva, comunque, la possibilità di avvalersi del rimedio di cui all'art.38 del D.P.R. n. 602/73, in cui si prevede che il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

Per i casi diversi dalle imposte sui redditi, si applica l'art.21 del D.Lgs. n. 546/92, secondo cui la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

**La posizione della giurisprudenza**

Con sentenza n. 4776 del 28 febbraio 2011 (ud. del 21 ottobre 2010) la Corte di Cassazione ha affermato che la dichiarazione dei redditi costituisce un atto avente natura di dichiarazione di scienza, ritrattabile ed emendabile, anche in assenza di specifica disposizione in quanto tale facoltà del contribuente è espressione del principio costituzionale di capacità contributiva.

*“Costituisce orientamento ormai assolutamente consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui la dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile *ratione temporis*, è - in linea di principio - emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad*

*oneri contributivi, diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico”.*

Per la Corte, *“la dichiarazione dei redditi, invero, non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell’acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell’iter procedimentale volto all’accertamento dell’obbligazione tributaria”.*

Viene, altresì, rilevato che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, cc. 7 e 8, nel testo vigente in quel tempo, non pone alcun limite temporale all’emendabilità ed alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dal contribuente.

Per la Corte, un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost., c. 1) e dell’oggettiva correttezza dell’azione amministrativa (art. 97 Cost., c. 1): cfr., ex plurimis, Cass., Sez. un., nn. 15063 e 17394 del 2002, seguite da Cass. nn. 8153 del 2003, 4238 e 12791 del 2004, 22021 del 2006, 5738 del 2007.

Una volta affermato il principio senza distinzioni dell’emendabilità delle dichiarazioni, occorre rinvenire, per la Corte di Cassazione, pur in assenza di specifiche previsioni normative, soluzioni di carattere sistematico che consentano di coniugare la dichiarazione emendativa col richiamato principio costituzionale di capacità contributiva.

Sempre la Corte di Cassazione, con sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011 (ud. del 3 novembre 2010)<sup>1</sup> aveva ritenuto emendabile la dichiarazione anche in fase contenziosa, facendo propri i principi espressi a Sezioni Unite, che hanno ripetutamente affermato che *“la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile “ratione temporis”, è - in linea di principio – emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare. L’assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, in quanto: la dichiarazione dei redditi non ha natura di*

<sup>1</sup> R.De Marchi, *La dichiarazione è emendabile anche in sede contenziosa*, in [www.ilcommercialistatelematico.com](http://www.ilcommercialistatelematico.com)

*atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; l'art. 9, commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente, applicabili ratione temporis, non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dai contribuente; un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva - art. 53 Cost., comma 1 - e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa - art. 97 Cost., comma 1" (così SS.UU. n. 15063/2002 e vedi anche successivamente SS.UU. n. 17394/2002).*

*Dal principio sopra esposto la giurisprudenza ha tratto come logico corollario che "la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (v. Cass. n. 22021/2006, peraltro in precedenza v. anche, in parte, Cass. n. 10055/2000)".*

*Sempre la Suprema Corte ha affermato nella sentenza n. 13484 dell'8.06.2007 che "il rigoroso regime legale che regola il modo ed il tempo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorché l'errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa, dovendosi riconoscere al contribuente – in un sistema improntato ormai, per effetto dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000), ai principi della buona fede e della tutela dell'affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria – la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione, attraverso la procedura disciplinata dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973".*

### **La novità del D.L.Sviluppo**

Oggi il legislatore amplia ancora l'emendabilità della dichiarazione, fissando però dei paletti nel caso in cui i contribuenti intendano modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta - compensazione invece di rimborso -, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. Occorre comunque presentare una integrativa entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione.

12 maggio 2011

Roberta De Marchi