

LA DICHIARAZIONE (di Paolo Bernazzani - Andrea Venegoni)

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione – 3. Natura ed emendabilità della dichiarazione – 3.1. Termini per la emendabilità – 3.2. Limiti alla emendabilità – 3.3. – Soggetti - 4. Controllo formale e liquidazione.

1. Premessa. La dichiarazione dei redditi è il documento, avente forma di modello predefinito, nel quale il contribuente, persona fisica o giuridica, espone i propri redditi e calcola l'imposta dovuta in relazione ad un determinato periodo di imposta. La dichiarazione comprende tutti i redditi: quelli di lavoro e di pensione, quelli di terreni e fabbricati, quelli di capitale (cioè derivanti da investimenti tassati), quelli di lavoro autonomo e di impresa, quelli diversi, ossia non classificabili all'interno delle altre categorie ma, comunque, percepiti nell'anno.

Il documento necessario per la dichiarazione dei redditi in Italia è denominato Modello Unico, che cambia a seconda della natura del contribuente: persona fisica, società di persone, ente non commerciale o società di capitali. In sostituzione del modello Unico, le persone fisiche che non sono titolari di partita IVA, possono compilare il modello 730.

2. Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione. Sono tenuti a presentare la dichiarazione tutti coloro che hanno percepito, nel periodo di imposta, redditi imponibili. Imprenditori e professionisti sono obbligati alla presentazione anche in assenza di redditi o in presenza di perdite.

Soggiacciono, inoltre, a tale obbligo i soggetti dotati di capacità d'agire nonché eredi, tutori, rappresentanti legali del minore e di soggetto incapace, per i redditi da questi ultimi percepiti.

Sono esonerate dalla dichiarazione, in linea generale, tutte le persone (non imprenditori o professionisti) che non abbiano redditi

tassabili o abbiano soltanto redditi tassati alla fonte (ad esempio, il pensionato o il lavoratore dipendente).

3. Natura ed emendabilità della dichiarazione. Come evidenziato, la dichiarazione è l'atto attraverso il quale il contribuente indica al fisco le componenti reddituali attive e passive relative all'anno di imposta ed autodetermina l'imposta stessa, operando le detrazioni per giungere all'importo finale, il quale – peraltro – può anche essere negativo, evidenziando un credito nei confronti dell'Amministrazione.

Argomento molto dibattuto in dottrina e nella giurisprudenza della Corte è quello relativo alla natura della dichiarazione. Non si tratta di questione fine a sé stessa, meramente speculativa e teorica, poiché dalla risposta dipendono conseguenze pratiche molto importanti, quale, per esempio, la soluzione al problema della emendabilità della dichiarazione stessa in caso di errori.

La giurisprudenza di legittimità appare ormai essersi attestata sulla natura della dichiarazione quale manifestazione di “scienza”, come tale emendabile, fatti salvi limiti che verranno indicati.

3.1. Termini per la emendabilità. Quanto ai termini per la emendabilità, Sez. U, n. 13378/2016, Iacobellis, Rv. 640206–01, ha stabilito, all'esito di un lungo dibattito giurisprudenziale, che gli stessi dipendono dalla tipologia di errore che giustifica la modifica della dichiarazione.

In particolare, la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi 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 la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa ai periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante.

La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, invece, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Il rimborso dei versamenti diretti, di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998.

Sul punto, peraltro, è di recente intervenuto il legislatore con l'art. 5 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. con modificazioni in l. 1 dicembre 2016, n. 225, che ha equiparato i termini per la dichiarazione integrativa, sia essa a favore del fisco ovvero del contribuente, facendoli coincidere con i termini previsti per l'accertamento.

Peraltro, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la medesima pronuncia sopra citata, hanno, altresì, affermato che il contribuente, indipendentemente dalle modalità e dai termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, può sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

Posto questo principio, peraltro, la giurisprudenza della stessa S.C. ha precisato che lo stesso opera esclusivamente quando l'opposizione mira a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non anche per introdurre una nuova e contrapposta richiesta ovvero per far valere un credito da parte del contribuente.

In particolare, il contribuente, autore di una dichiarazione inesatta a proprio danno, ove abbia dato seguito alla dichiarazione stessa, provvedendo a versare (in tutto o in parte) una somma più elevata rispetto a quella effettivamente dovuta, non può contrapporre, nella sede contenziosa, alla pretesa dell'Amministrazione l'esistenza di un diritto di rimborso ovvero di un credito per aver versato un importo erroneamente computato (**Sez. T, n. 5728/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647217 01**).

In tal caso, invero, il contribuente ha l'onere di presentare apposita istanza di rimborso ovvero di riconoscimento di un credito d'imposta (ovvero ancora, di chiedere in detrazione l'eventuale eccedenza Iva) secondo le specifiche modalità e procedure previste dalla normativa vigente (quali l'art. 38, del d.P.R. n. 602 del 1973, l'art. 19, del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero in relazione a specifiche previsioni quali l'art. 14, comma 5, T.u.i.r., nonché, in via residuale, l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), con l'osservanza dei termini stabiliti a pena di decadenza, salva la possibilità, in ipotesi, di impugnare l'atto di diniego opposto dall'Erario. (**Sez. T, n. 5728/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647217 –01**).

3.2. Limiti alla emendabilità. L'emendabilità della dichiarazione, come affermato dalla sentenza delle Sezioni Unite sopra ricordata, incontra, tuttavia, precisi limiti.

Un primo limite riguarda, in particolare, le indicazioni contenute nella dichiarazione che costituiscono manifestazioni di volontà.

Infatti, se è vero che la dichiarazione è, in linea di principio, una manifestazione di scienza, esistono indicazioni che costituiscono vere e proprie scelte che il contribuente compie mediante la compilazione della dichiarazione e che integrano, quindi, vere e proprie manifestazioni di volontà.

Un tipico esempio di queste è rappresentato dalla scelta se avvalersi o meno di un credito di imposta, da indicare, nel primo caso, obbligatoriamente nella dichiarazione dell'anno relativo.

La giurisprudenza afferma, al riguardo, che l'indicazione nel quadro RU della dichiarazione annuale del credito di imposta è atto negoziale e non di scienza, in quanto è volta a mutare (con rettifica in aumento) la base imponibile, e contestualmente ad inserirvi il credito di imposta. Il contribuente al quale sia stato concesso il beneficio può decidere di usufruirne, o no; ma, per farlo, deve esprimere la propria volontà all'interno della dichiarazione dei redditi mediante la compilazione del quadro appositamente predisposto dall'Amministrazione.

Le manifestazioni di volontà aventi valore negoziale, quindi, sono irretrattabili anche in caso di errore, salvo che il contribuente non ne dimostri, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli art. 1427 e ss. c.c., l'essenzialità ed obiettiva riconoscibilità da parte dell'amministrazione finanziaria (v., nel periodo esaminato dalla presente rassegna, **Sez. T, n. 610/2018, Perrino, Rv. 646892 – 01**, con specifico riferimento alla dichiarazione concernente il credito d'imposta di cui all'art. 11 della l. n. 449 del 1997).

Da ciò consegue che, laddove il contribuente non fornisca detta prova, indispensabile affinché il vizio della volontà possa incidere, invalidandola, sulla dichiarazione negoziale, quel generale principio di emendabilità non vale ad inficiare la pretesa tributaria legittimamente azionata. Per esse non opera, quindi, il principio sopra riportato, affermato dalle Sezioni Unite nel 2016, secondo cui il contribuente, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

Un secondo limite all'emendabilità della dichiarazione riguarda la sopravvenienza di decadenze.

Afferma, infatti, la Corte che «il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel d.m. 22 luglio 1998, n. 275, il quale, all'art. 6, stabilisce che il credito di imposta è indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale

il beneficio è concesso» (cfr. anche Sez. T, n. 19868/2012, Terrusi, Rv. 624203-01).

3.3. Soggetti. In merito ai soggetti legittimati a presentare la dichiarazione integrativa, la Corte, occupandosi di un caso specifico relativo alla proroga, disposta dall'art. 57, comma 2, della l. n. 413 del 1991, dei "termini per l'accertamento, relativamente ai periodi d'imposta per i quali può essere presentata dichiarazione integrativa", ha affermato che la stessa ha carattere generale, e riguarda quindi tutti i soggetti ammessi al beneficio, ivi compresi quelli operanti come sostituti d'imposta, in quanto ammessi a presentare dichiarazione integrativa dal successivo art. 63, ancorché tale ultima disposizione non contenga un espresso richiamo alla proroga. Una diversa interpretazione della normativa, nel senso della fissazione all'amministrazione di un termine più breve per l'accertamento nei confronti dei soli sostituti d'imposta, ammessi come gli altri soggetti al beneficio, si porrebbe, infatti, in contrasto con la *ratio* della l. n. 413 del 1991, in relazione alle finalità di politica fiscale e tributaria con essa perseguiti (**Sez. T, n. 8942/2018, Condello, Rv. 647712 - 01**).

4. Controllo formale e liquidazione. Una volta presentata dal contribuente con le modalità previste dalla legge, la dichiarazione è oggetto di controllo da parte dell'Amministrazione. Il controllo può vertere sia sul merito della dichiarazione, per esempio in ordine alla determinazione di una componente di reddito, all'inserimento di un onere deducibile, così come su aspetti formali della stessa, per esempio su un mero errore di calcolo dell'imposta.

Il problema che si è posto e se, prima dell'emissione dell'atto con cui l'ufficio corregge la dichiarazione e provvede, a seguito dell'iscrizione a ruolo, alla riscossione della maggiore imposta, sia o meno necessario inviare al contribuente il cd. avviso bonario previsto dall'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000.

In materia di liquidazione delle imposte dovute e dei rimborsi spettanti sulla base della dichiarazione presentata dal contribuente, nel panorama giurisprudenziale più recente si segnalano alcune decisioni relative agli adempimenti da osservare da parte dell'amministrazione finanziaria in sede di controllo ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento alla necessità di instaurare un contraddittorio con il contribuente prima dell'iscrizione a ruolo.

Per una dettagliata ed esaustiva ricognizione dei principali approdi ermeneutici sul punto, si segnala **Sez. T, n. 1711/2018, Federici, Rv.**

646922–01, secondo la quale «l’emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dall’art. 36-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, e dall’art. 54 bis, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, non richiede di regola la preventiva comunicazione dell’esito del controllo al contribuente, salvo che la procedura di liquidazione automatizzata non si limiti a rilevare meri errori materiali e richieda rettifiche preventive dei dati contenuti nella dichiarazione, nel qual caso la sua omissione, a seconda che sussistano o meno incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, può costituire mera irregolarità, non incidente sulla validità della cartella di pagamento, oppure può comportarne la nullità ex art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000».

La Corte di legittimità, in particolare, ha individuato due possibili ipotesi nei controlli eseguiti ai sensi delle norme citate: la prima di esse è ricollegabile al riscontro di errori od omissioni meramente materiali, come l’aver dichiarato un importo di imposta cui non corrisponda il conseguente versamento, oppure l’aver erroneamente effettuato il calcolo aritmetico in ordine al reddito percepito, agli oneri deducibili ed alle detrazioni ai fini della quantificazione dell’imposta dovuta: in tali casi, con il controllo automatizzato si dà luogo alla correzione di un mero errore «che non richiede interlocuzione con il contribuente e dunque comunicazioni preventive alla emissione della cartella».

La seconda ipotesi, invece, comprende i controlli automatizzati che non richiedano un mero ricalcolo ma preventive rettifiche dei medesimi dati; essa, secondo la Corte di cassazione, va a sua volta distinta «in due sottoipotesi, il cui discrimine è segnato dalla presenza di incertezze su aspetti qualificabili come rilevanti o meno della dichiarazione; in tali ipotesi la comunicazione è dovuta, ma la sua omissione può costituire una mera irregolarità, non incidente sulla validità della cartella di pagamento successivamente emessa, qualora le incertezze riguardino aspetti meno rilevanti della dichiarazione; oppure può incidere più radicalmente sulla validità della procedura automatizzata di liquidazione dei tributi e sulla successiva cartella, qualora il diverso risultato del controllo riveli incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione».

La decisione si colloca, sostanzialmente, nel solco della prevalente giurisprudenza di legittimità, che ha più volte ribadito che soltanto qualora dai controlli emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero una imposta o una maggiore imposta, l’obbligo di invio della comunicazione di irregolarità al contribuente sussiste, sebbene la sua omissione determini una mera irregolarità, non precludendo, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione (cfr. Sez. T, n. 13759/2016, Luciotti, Rv. 640341-01); ciò fatta salva l’ipotesi in cui dal controllo emergano “incertezze su

aspetti rilevanti” della dichiarazione, in tal caso sussistendo la necessità di comunicare la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi.

Con specifico riferimento, poi, all'ipotesi di emissione di cartella ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 fondata su un ruolo straordinario, **Sez. T, n. 9450/2018, Caiazzo, Rv. 647824 – 01**, ha affermato che, in ragione della gravità degli effetti correlati all'emissione dello stesso ai sensi dell'art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, essa deve essere preceduta dall'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, ove sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. (Fattispecie nella quale la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto necessario il contraddittorio preventivo con il contribuente, il quale aveva chiesto chiarimenti all'Amministrazione sull'esatto importo delle imposte dovute, anche in virtù di una dichiarazione di condono per omessi versamenti).

Sul versante processuale, infine, **Sez. T, n. 5728/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 647217-02**, ha evidenziato che, nel giudizio d'impugnazione della cartella di pagamento emessa ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, spetta al contribuente che "ritratta" la propria dichiarazione fornire la prova, ai sensi dell'art. 2697 c.c., del fatto impeditivo dell'obbligazione tributaria.