

CONTENZIOSO

È possibile emendare la dichiarazione in giudizio

di **Luigi Ferrajoli**

La Corte di Cassazione torna sull'annosa questione dei **limiti** posti alla emendabilità delle dichiarazioni periodiche consentita nei termini di cui **all'art. 2, commi 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322/1998**, termini tutt'altro che chiari e univoci, da cui è derivato il caso affrontato nella **sentenza n. 26187 del 12.12.2014**.

Ai sensi del citato art. 2, le dichiarazioni periodiche possono essere **integrate** dai contribuenti, per **correggere** errori o omissioni, entro il termine prescritto per la **presentazione** della dichiarazione relativa al periodo d'imposta **successivo**.

La giurisprudenza ha tuttavia riconosciuto il diritto del contribuente ad accedere al **rimborso**, in caso di maggiori versamenti non dovuti, anche oltre i limiti temporali imposti per la rettifica delle dichiarazioni periodiche.

Nel caso affrontato nella sentenza in commento una società riceveva una **cartella** per il pagamento di somme dovute all'erario a titolo di imposte dirette e **Iva** e scaturenti dal **controllo automatizzato** delle dichiarazioni fiscali per l'anno 2001.

La contribuente otteneva in via amministrativa lo **sgravio** per le imposte dirette ma non per l'Iva, nonostante l'**errore** commesso ed evidenziato dalla società avesse comportato l'esposizione di un **debito inesistente** verso l'erario, a fronte di un proprio reale credito.

La società, pertanto, impugnava l'iscrizione a ruolo per l'**insussistenza** della pretesa fiscale azionata, ma il ricorso veniva **respinto** in primo grado con decisione confermata in appello.

In particolare la **Commissione tributaria regionale** adita riteneva decorso il termine legale per emendare la dichiarazione fiscale errata, ai sensi del D.P.R. n. 322/1998, evidenziando che il contribuente non avrebbe potuto *"discutere direttamente presso l'organo **giurisdizionale** sulla esistenza di un proprio errore **pregresso** da accertare in contraddittorio con l'Agenzia, ma fuori della sede amministrativa sua propria"*.

La società contribuente ricorreva per la **cassazione** della sentenza di appello, sostenendo la tesi che, in caso di presentazione di una **dichiarazione** annuale Iva che erroneamente esponga un'**imposta a debito** in realtà non dovuta e come tale non versata, il contribuente possa **fa valere** tale errore attraverso l'**impugnazione** del ruolo emesso a seguito della liquidazione scaturente da mero controllo automatizzato. Affermava inoltre che il processo tributario (art. 19 del D.Lgs. n.546/1992) non pone alcuna **limitazione** in tale senso, così come non ne pone il

regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (art. 2, comma 8-*bis* del D.P.R. n. 322/1998) riguardo ai termini per la dichiarazione rettificativa.

La Suprema Corte, **accogliendo** le doglianze della ricorrente, richiama il principio di diritto, già espresso in seno agli stessi giudici di legittimità, secondo cui, nel rispetto **dell'art. 53 Cost.**, 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. n. 602/1973, art. 38, ma anche in **sede contenziosa** per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (cfr. Corte di Cassazione ord. n. 3754/2014, sentenze n. 2226/2011 e n. 22021/2006).

Ciò in quanto, a parere dei Giudici, la **dichiarazione fiscale** non avrebbe natura di atto negoziale e dispositivo, ma recherebbe una mera **esternazione di scienza** e di giudizio, **modificabile** in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo essa un momento dell'iter volto all'accertamento dell'**obbligazione** tributaria (SS.UU., sent. n. 15063/2002).

Inoltre, osserva la Corte che le esigenze di **mera stabilità amministrativa**, in ossequio alle quali si è sostenuta in passato la **non modificabilità** della dichiarazione, non possono giustificare una limitazione del diritto del contribuente a versare le imposte secondo il **principio di capacità contributiva** sancito dall'art. 53 Cost..

Tale conclusione è ritenuta, altresì, in **sintonia** con la disposizione **dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente**, secondo cui i rapporti tra contribuente e Fisco devono essere improntati al principio di **collaborazione e buona fede**, essendo appunto conforme a buona fede **non** versare somme non dovute, ancorché dichiarate per **errore** dal presunto debitore

La Suprema Corte afferma quindi che *“nulla osta a che la possibilità di **emenda**, mediante allegazione di errori nella **dichiarazione** e incidenti sull'obbligazione tributaria, sia **esercitabile** non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni ma anche nella **fase difensiva** per opporsi alla **maggior pretesa** tributaria azionata dal fisco con diretta **iscrizione** a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, come appunto avvenuto nel caso di specie”*.