

DICHIARAZIONI

Errore dichiarativo opponibile solo senza pagamento di imposte

di Angelo Ginex

Il contribuente che, nel redigere la **dichiarazione fiscale**, abbia riconosciuto a suo danno importi in misura superiore a quelli effettivi, **senza** procedere anche al **pagamento della maggiore imposta**, può, in sede giudiziale e senza limiti sostanziali o temporali, **opporre** alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria per l'omesso o insufficiente versamento che l'originaria dichiarazione era viziata da un **errore di fatto o di diritto**; ove, invece, all'**erronea dichiarazione** abbia anche fatto seguito, in tutto o in parte, il **pagamento** del maggior importo non dovuto, il contribuente è tenuto ad esperire le **procedure di rimborso**, nel rispetto delle modalità e dei termini di decadenza previsti, esclusa la possibilità di opporre, in giudizio, l'eventuale credito vantato per l'indebito pagamento.

È questo il principio chiarificatore sancito dalla **Corte di Cassazione**, con [sentenza 9 marzo 2018, n. 5728](#).

La vicenda trae origine dalla impugnazione di una **cartella di pagamento**, emessa a seguito di controllo automatizzato ex [articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#) in relazione a **tributi dichiarati e non versati**, sulla base della considerazione per la quale l'iscrizione a ruolo era stata determinata dall'**erronea compilazione della dichiarazione dei redditi**, poi rettificata con **dichiarazione integrativa**.

Le doglianze del contribuente venivano accolte dai Giudici sia in primo che in secondo grado e, pertanto, l'Agenzia delle Entrate proponeva **ricorso per cassazione**, eccependo, tra gli altri motivi, la violazione e falsa applicazione degli [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973](#), [38 D.P.R. 602/1973](#) e [2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#). In particolare, essa contestava l'intervenuta decorrenza del termine a disposizione del contribuente per emendare la dichiarazione dagli errori commessi e, comunque, l'**inammissibilità della dichiarazione integrativa successivamente all'emissione della cartella di pagamento** ex [articolo 36-bis](#) citato.

Come noto, la *vexata quaestio* relativa alla **emendabilità della dichiarazione fiscale** è stata già affrontata dalle **Sezioni Unite**, con [sentenza 30 giugno 2016, n. 13378](#), ove si afferma che il contribuente è sempre ammesso, in sede contenziosa, a provare che egli **non ha giustificatamente versato** la (maggiore) somma pretesa dall'Amministrazione finanziaria con la cartella di pagamento, poiché l'originaria dichiarazione era viziata da un **errore di fatto o di diritto**, senza che rispetto a tale difesa siano configurabili decadenze di sorta.

Tuttavia, nella pronuncia in rassegna, i Giudici di Piazza Cavour hanno ulteriormente chiarito che **“ciò vale soltanto nella ipotesi in cui l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa**

*fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella di pagamento o di un altro atto impositivo, ma **non** anche per introdurre una nuova e contrapposta richiesta ovvero per far valere un **credito** da parte del contribuente”.*

Detto in altri termini, 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 (cfr., **Cass.**, [sentenze nn. 21730/2017](#) e [21242/2017](#)).

Ciò, sulla base della considerazione per la quale **il processo tributario ha carattere impugnatorio**, avendo ad oggetto esclusivamente il controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli atti indicati nell'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#), sicché è **strutturalmente incompatibile** con tale rito la possibilità di proporre una **domanda riconvenzionale**.

Ne deriva, quindi, che il contribuente, in siffatta ipotesi, ha semplicemente l'onere di presentare apposita **istanza di rimborso ovvero di riconoscimento di un credito d'imposta**, secondo le specifiche modalità e procedure previste dalla normativa vigente, con l'osservanza dei termini stabiliti a pena di decadenza, **salva la possibilità, se del caso, di impugnare l'atto di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria**.

In definitiva, secondo l'insegnamento offerto dai Giudici di legittimità, occorre distinguere **due ipotesi**:

- se il contribuente, a seguito dell'errore dichiarativo, **non ha eseguito il versamento** della maggiore imposta, **può opporre detto errore** in sede contenziosa;
- viceversa, se **ha eseguito** (in tutto o in parte) **il pagamento**, poi rivelatosi indebito, egli **non potrà più opporre il suo credito**, ma dovrà avviare un distinto **procedimento di rimborso**.

Seminario di specializzazione

**NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO: IL NUOVO D.LGS. 231/2007
COME MODIFICATO DAL D.LGS. 90/2017**

Scopri le sedi in programmazione >