

La correzione della dichiarazione dei redditi secondo la Corte di Cassazione

A cura del Prof. Avv. Maurizio Villani

A seguito di un percorso giurisprudenziale piuttosto lungo, la Suprema Corte di Cassazione partendo dalla circostanza che le norme in materia di accertamento e riscossione operano su un piano diverso rispetto a quelle del processo tributario, e tenuto conto del rispetto dei principi della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione Cost., ha concluso per l'inapplicabilità, in sede processuale, di decadenze relative alla sola fase amministrativa (cfr. Cass. n. 10775/2015 – Sezioni Unite n. 13378/2016). Contrasta con tale affermazione di principio l'iter seguito da una Commissione Regionale che afferma che, poiché la liquidazione dell'imposta effettuata dall'Amministrazione finanziaria, ai sensi del D.P.R. n.600 del 1973, art. 36 bis, si svolge in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e viene effettuata mediante procedure automatizzate, il contribuente non potrebbe contestare la legittimità di una cartella in cui la maggiore imposta sia stata liquidata sulla base di quanto dallo stesso prospettato. Tale affermazione di diritto è giuridicamente errata, perché se è vero che, per il disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 1, l'Amministrazione liquida le imposte "avvalendosi di procedure automatizzate" e "in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti", da tale premessa non può dedursi che la liquidazione di una imposta in un ammontare superiore a quanto legalmente dovuto non possa essere contestata dal contribuente per il solo fatto che detta liquidazione sia stata effettuata dall'Amministrazione sulla scorta di dichiarazioni rese dal contribuente stesso. Detta conclusione presupporrebbe l'irretrattabilità assoluta delle dichiarazioni del contribuente e questa è stata più vol-

te esclusa dalla Corte di Cassazione, (Sezioni Unite 15063 e 17394 del 2002). A tal fine, è sufficiente ricordare che la dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, 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. Come è noto, la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca un'esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. Del resto un'interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo ad un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comma 1, e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art. 97 Cost, comma 1 (Cass. 2226/11, 1707/07, 22021/06). Sebbene la normativa fiscale prevede che la dichiarazione di rettifica può essere presentata, entro determinati limiti temporali (il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, e art. 43 dpr 600/73, che prevede il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa "non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo") appare necessario, in ossequio alla gerarchia delle fonti, ai sensi degli artt. 57 e 97 Corte Costituzionale, interpretare la normativa sulla emendabilità della dichiarazione limitatamente al fine circoscritto dell'utilizzabilità "in

verifiche o altre attività amministrative di accertamento. Gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:

- dell'imposta dovuta
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito
- della sanzione in misura ridotta.

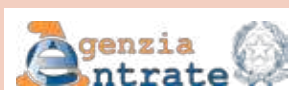
La sanzione ridotta è pari:

- a 1/10 di quella ordinaria nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso

viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data di scadenza

- a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore

- a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento (segue a pag. 38)





compensazione ai sensi del D. Lgs. n. 241 del 1997, art. 17", indicata nella successiva proposizione della disposizione (Cass.n.5399/2012). In tal senso, ultimamente si è pronunciata la Corte di Cassazione - Sez. Tributaria Civile - con l'ordinanza n. 1862/2020. La Corte ha anche avuto modo di affermare che "In tema di imposte sui redditi il contribuente, in base al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, è titolare della generale facoltà di emendare i propri errori (Cass.n.19661/2013 e Cass. n. 23574/2012)-ed inoltre" in tema di imposte sui redditi, la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione fissato in quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2. Tali principi sono stati di recente ulteriormente precisati ritenendo che il termine annuale di cui all'art. 2 comma 8 bis del d.p.r. 322/1998, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione il credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di 48 mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR 602/73 (Cass. Sez. 5, Sent. n. 4049 del 27/2/2015; Sez. 5, Sent. n.19537

del 17/09/2014; Sez.5, Sent. n. 6253 del 20/04/2012) non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo. In conclusione, è stata affermata dalla Corte di Cassazione l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 4 Costituzione) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Costituzione). Il contribuente, quindi, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetta ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; ma tale contestazione, impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna reazione di rimborso dopo il pagamento della cartella (vedi Cass. 8456 del 2004). Del resto, costituendo la cartella di pagamento emessa, ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 600/73, il primo atto impositivo, possono essere dedotti in giudizio tutti i vizi della pretesa tributaria.

Avv. Maurizio Villani - Patrocinante in Cassazione

del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore

- a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore
- a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore
- a 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli

apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale)

- a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, oppure a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Il decreto legislativo n.158/2015 ha modificato la normativa sulle sanzioni per ritardati od omessi versamenti, prevedendo la riduzione alla metà della sanzione ordinaria per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza. In tali casi, quindi, la sanzione passa dal 30% al 15%. Pertanto, se la regolarizzazione avviene, per esempio, entro 30 giorni dall'originaria data di scadenza del pagamento del tributo, la sanzione ridotta da versare in sede di ravvedimento sarà pari all'1,5% dell'imposta dovuta (1/10 della sanzione ordinaria ridotta alla metà). Un'ulteriore riduzione della sanzione è prevista per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni. In tali casi la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a 1/15 per ogni giorno di ritardo (1%). Pertanto, in sede di ravvedimento, la sanzione da versare sarà pari allo 0,1% per ciascun giorno di ritardo (1/10 dell'1%).