

Dichiarazioni

# Le dichiarazioni dei redditi sono emendabili in quanto prive di carattere negoziale

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, Sez. IV, Sent. 28 aprile 2023 (23 marzo 2023), n. 1545 - Pres. Ercolani - Rel. Di Fonzo

*Dichiarazioni - Emendabilità - Integrazione per la correzione di errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione - Ammissibilità - Presentazione non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice - Necessità - Emendabilità e ritrattabilità anche in sede contenziosa - Ammissibilità*

**In tema di imposte dirette è possibile integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice poiché le denunce dei redditi costituiscono delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possono essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti. Pertanto, la dichiarazione sarà emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, sempre che 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.**

## Svolgimento del processo

Con ricorso notificato in data 25/10/22, la società V.B. GMBH - filiale di M. impugna la cartella di pagamento n. (...), in materia di IRES (periodo d'imposta 2016), per un importo complessivo pari a euro 253.529,86. L'iscrizione a ruolo e la conseguente cartella di pagamento scaturiscono dal controllo automatizzato ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 eseguito sulla dichiarazione dei redditi M.U. società di capitali 2017 relativa all'anno d'imposta 2016.

Avverso il predetto ruolo e la conseguente cartella di pagamento, la società V.B. GMBH ha opposto l'odierno ricorso affidato a tre motivi di impugnazione: inesistenza giuridica/nullità della notificazione della cartella di pagamento; difetto di motivazione della cartella in violazione dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 e dell'art. 24 della Costituzione; illegittimità/infondatezza della pretesa erariale (legittima spettanza dell'eccedenza pregressa ACE riportata dalla banca).

Con il primo motivo la ricorrente deduce la inesistenza giuridica/nullità della notificazione della cartella di pagamento, il predetto vizio di notificazione scaturirebbe dall'utilizzo da parte dell'agente della riscossione, di un indirizzo diverso da quello che risulta dal pubblico registro degli enti pubblici IPA.

Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e/o falsa applicazione della Legge n. 212 del 2000, art. 7 e dell'art. 24 della Costituzione, in quanto la cartella di pagamento non riporta le ragioni che hanno determinato tale iscrizione, ovvero le presunte violazioni o errori commessi dal contribuente. non veicolando le informazioni sufficienti per valutare la fondatezza sostanziale del credito vantato dal Fisco e del suo ammontare.

Nel merito, con il terzo motivo, la ricorrente lamenta l'infondatezza della pretesa erariale, rivendicando la legittima spettanza dell'eccedenza pregressa ACE.

Nel caso di specie, dal controllo automatizzato della dichiarazione M.U. Società di capitali 2017 - periodo di imposta 2016 è emerso un minor credito d'imposta IRES per euro 142.924,00 e un minor credito d'imposta RU per euro 25.975,00, credito questo, non contestato in sede di ricorso.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha negato parte del credito IRES 2016, nella misura di euro 142.924,00, disconoscendo l'eccedenza ACE della società incorporata (M.F.S. S.p.A.) riportata dall'odierna ricorrente (in qualità di società incorporante) nel Quadro RS, rigo 113, colonna 11, del M.U. SC 2017.

A tal proposito, l'Ufficio non ha riconosciuto tale eccedenza integralmente, in quanto la società

incorporata nella propria dichiarazione M.U. SC 2012 (per il periodo di imposta 2011) non ha compilato il prospetto di deduzione per capitale investito proprio (ACE) di cui al Rigo RS 113 e; in altri termini, a detta dell'Ufficio, non sarebbe quindi possibile rilevare, come prevede la disciplina dell'agevolazione in esame, tutti gli incrementi e decrementi a partire dal periodo di imposta 2011, oltre a considerare che tale annualità non sarebbe più accertabile.

Contrariamente, la ricorrente evidenzia che, con la dichiarazione integrativa presentata per l'anno 2015, la società incorporata ha rideterminato il beneficio ACE a partire dal periodo di imposta 2013 considerando tutti gli incrementi e decrementi di patrimonio rilevanti dal 31.12.2010 e l'eccedenza inutilizzata che ne è scaturita, è stata oggetto di riporto in V.B. a seguito dell'incorporazione del 2016.

Pertanto, alla luce di quanto sopra illustrato, la ricorrente conclude affermando come la rettifica dell'Ufficio si basa su un errore meramente formale della società incorporata che non ha compilato il prospetto di deduzione per capitale investito proprio (ACE) di cui al Rigo RS 113 nella dichiarazione M.U. SC 2012 (per il periodo di imposta 2011), e quindi una omissione del contribuente che non comporta una minore imposizione o sottrazione dell'imponibile.

Conclude chiedendo la nullità dell'atto impugnato per i motivi esposti.

Con controdeduzioni, sia l'Agenzia delle entrate Direzione Regionale Lombardia che l'Agenzia delle entrate - Riscossione, chiedono la conferma dell'atto impugnato, respingendo tutte le eccezioni sollevate dalla ricorrente.

In particolare, sul primo motivo fanno rilevare che dal contenuto del predetto ricorso si evince chiaramente che l'atto impugnato ha raggiunto lo scopo cui era destinato, desumibile anche dalla tempestiva impugnazione della cartella di pagamento *de qua*, e pertanto, nel caso di specie, la notificazione non può essere dichiarata nulla, ai sensi dell'art. 156, comma 3, c.p.c., avendo comunque raggiunto il suo scopo, in virtù del principio di sanatoria degli atti che opera anche per la notifica degli atti non processuali.

Sul secondo motivo, affermano che la censura è priva di pregio in quanto, nel caso in esame, la cartella di pagamento impugnata non è stata il primo atto notificato alla società ricorrente, essendo stata preceduta dalla comunicazione di irregolarità (c.d. avviso bonario), così come confermato dalla ricorrente, e quindi la motivazione della cartella di pagamento è integrata dalla motivazione della comunicazione di irregolarità.

Nel merito, l'Agenzia delle entrate premette che il minor credito d'imposta da Quadro RU non è stato contestato in sede di ricorso, pertanto, deve ritenersi che controparte abbia fatto acquiescenza alla pretesa erariale consistente nella ripresa di euro 25.975,00.

In ordine al disconoscimento del credito IRES 2016, l'Agenzia afferma che, né la originaria dichiarazione relativa al periodo di imposta 2011, né la dichiarazione integrativa del 24 giugno 2015, entrambe presentate dall'incorporata, risultavano compilate relativamente al prospetto deduzione per capitale investito proprio (ACE) di cui al rigo RS113 e quindi senza che le stesse evidenziassero il credito derivante dall'applicazione della normativa, pertanto ritiene di aver correttamente provveduto ad iscrivere a ruolo la differenza pari a euro 142.924,00, e ad applicare le relative sanzioni.

Conclude rilevando che, sul piano strettamente fiscale, il riconoscimento e il conseguente legittimo utilizzo del credito di imposta, va tenuto distinto dal quello dell'attribuzione dello stesso nella prodromica fase amministrativa, posto che se fosse sufficiente solo tale ultimo momento, al punto da innescare una presunzione di conoscibilità in capo all'Amministrazione finanziaria, non si imporrebbe la necessità della compilazione di un apposito quadro (RS) da inserire nel modello dichiarativo; tant'è che la finalità è quella di dar conto della sussistenza del credito nonché di quando e in che misura lo si voglia utilizzare, così consentendo al Fisco di porre in essere tutte le necessarie verifiche.

In tal senso, quindi, definisce il modello dichiarativo in questione, non una mera dichiarazione di scienza, ma una manifestazione di volontà negoziale, il cui errore deve essere riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.

Con memorie integrative la società contribuente ribadisce le proprie posizioni, aggiunge l'inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate - Riscossione per il tramite di un avvocato del libero foro e contesta le affermazioni dell'Ufficio, evidenziando che il contribuente può emendare la dichiarazione dei redditi affetta da errori di carattere meramente formale che incidono sull'obbligazione tributaria, anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione.

### Motivi della decisione

Il ricorso proposto dalla V.B. GMBH è fondato e, quindi, va accolto, alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni.

Nel caso che occupa, per avvedersi che la pretesa erariale sia legittima, occorre chiarire i termini fattuali della vicenda.

In particolare:

Nell'anno 2011 la società incorporata M.F.S. S.p.A. ha maturato il diritto alla agevolazione ACE, e nella dichiarazione M.U. SC 2012 (per il periodo di imposta 2011) non ha indicato di voler usufruire della detassazione prevista.

Successivamente, all'interno della integrativa per l'anno 2015, la società aveva rideterminato il beneficio ACE a partire dal periodo di imposta 2013 considerando tutti gli incrementi e decrementi di patrimonio rilevanti dal 31.12.2010. Per gli esercizi 2013, 2014 e 2015 il beneficio spettante non ha trovato capienza nella base imponibile e conseguentemente l'eccedenza generatasi è stata oggetto poi di riporto in V.B. a seguito dell'incorporazione del 2016.

Ciò ricordato, occorre premettere che è acquisizione giurisprudenziale quella per cui sussiste il principio generale di emendabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa. Lo stesso è fondato su diverse premesse normative. L'art. 2 comma 8 D.P.R. n. 322 del 1998 permette di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice. Il successivo comma 8-bis inoltre consentiva nella versione vigente *ratione temporis* di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di 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.

In merito alla portata applicativa della norma la Corte di cassazione ha chiarito che in tema di imposte dirette (cfr. Cass. Sez. Unite 30/6/2016, n. 13378) il principio di generale emendabilità della dichiarazione è riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt. 1427 e s.s. c.c. (Cass. ord. n. 25596 del 12/10/2018; n. 10029 24/4/2018; n. 610 del 12/1/2018; ord. n. 30172 del 15/12/2017).

In questa prospettiva è stato affermato che le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possano essere modificate ed emendate in presenza di errori che esponano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli

effettivamente dovuti. Più specificamente, come precisato da Cass. n. 1862/2020 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, infatti, la dichiarazione dei redditi 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.

In sostanza, la Corte di cassazione, con varie pronunce, ha voluto affermare 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.

Del resto, una interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo a 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 (cfr. Cass. 2226/2011; Cass. 1707/2007; Cass. 22021/2006).

Il contribuente, quindi, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui 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 azione di rimborso dopo il pagamento della cartella.

Alla luce di tali principi, questa Corte ritiene irrilevante quanto asserito da parte dell'Agenzia laddove afferma che "è legittimo negare un beneficio a chi non abbia posto in essere le attività formali richieste ... in quanto trattasi non di mera dichiarazione di scienza, ma di manifestazione di volontà negoziale, il cui errore deve essere riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria."

Si osserva inoltre che, nel caso di specie, l'errore commesso dal contribuente è circoscritto alla mancata compilazione del prospetto Deduzione per capitale investito proprio (ACE) nelle dichiarazioni presentate per il periodo di imposta 2011, e nella successiva dichiarazione integrativa presentata in data 24 giugno 2015, quindi, emendabile e idoneo ad incidere sulla entità della pretesa, stante la corretta quantificazione

dell'eccedenza pregressa ACE della società incorporata, riportata dalla banca nel Modello Redditi 2017 relativo al periodo di imposta 2016.

In conclusione, come avvertito, per tutti i motivi sopra esposti, viene accolto il terzo motivo di ricorso, dichiarando assorbiti i restanti, con conseguente riconoscimento del credito d'imposta IRES 2016 di euro 142.924,00.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

In relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso della società contribuente. Compensa le spese del giudizio.

## Emendabilità delle dichiarazioni fiscali. Dove siamo e dove dovremmo arrivare

di Gianluca Boccalatte (\*)

La sentenza n. 1545/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano - richiamando il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di emendabilità delle dichiarazioni fiscali - ha statuito che la mancata compilazione del prospetto Deduzione per capitale investito proprio (ACE) è emendabile in sede contenziosa. Il cammino normativo/giurisprudenziale relativo alla tematica dell'emendabilità delle dichiarazioni fiscali ha raggiunto un risultato consolidato, consistente nell'aver attribuito centralità alla distinzione tra dichiarazione di scienza e manifestazione di volontà. Ma alla parola fine non si è ancora arrivati: quindi, la problematica merita ancora qualche riflessione.

La sentenza in commento, nel recepire il consolidato orientamento giurisprudenziale in materia di emendabilità delle dichiarazioni fiscali, fornisce l'occasione per fare il punto della situazione relativamente alla tematica in questione, partendo dall'inquadramento storico per arrivare alla disamina delle prospettive attuali.

### Punto della situazione

Le disposizioni dettate dal D.P.R. n. 322/1998 in materia di emendabilità della dichiarazione sono state rimodellate nel 2016, più precisamente dall'art. 5 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (1). La novella legislativa *de qua* è intervenuta a consolidare e a implementare normativamente i principi dettati - a chiusura di un lungo dibattito

- dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378.

Più precisamente, il legislatore ha:

- confermato l'orientamento giurisprudenziale di legittimità sotto il profilo della possibilità di opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria;
- ha ampliato gli orizzonti, temporali e procedurali, dell'emenda della dichiarazione, stabilendo: da un lato, che le dichiarazioni fiscali possono essere integrate, sia a danno che a favore del contribuente, entro i termini per l'accertamento dei tributi oggetto di dichiarazione (2); dall'altro lato, che il contribuente, che non abbia

(\*) *Avvocato - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili Piazza*

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016. Nell'impianto originario del D.P.R. n. 322/1998 al tema della rettificabilità della dichiarazione fiscale erano dedicate due statuizioni, contenute nei commi 8 e 8-bis dell'art. 2, in base alle quali le dichiarazioni (dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei sostituti d'imposta e dell'IVA) potevano essere integrate: per correggere errori od omissioni, mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini per l'accertamento dei relativi tributi (art. 2, comma 8); per rimediare a errori od omissioni in danno del contribuente,

"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 del D.Lgs. n. 241/1997, art. 17" (art. 2, comma 8-bis).

(2) Nella vigenza del regime precedente, era insorto un contrasto in merito all'identificazione del termine per la presentazione di una dichiarazione integrativa *in bonam partem*: se entro il termine prescritto per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, oppure - al pari della dichiarazione integrativa a sfavore e, pertanto, in un rapporto di *species a genus* - entro il termine

provveduto a presentare una dichiarazione integrativa, ha la possibilità di far valere la rettifica *in melius* non solo in sede di giudizio ma anche in fase di accertamento, eccependo e dimostrando la sussistenza di eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, con indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito o di una minore eccedenza detraibile (3).

Nessuna previsione espressa invece è stata inclusa nella novella legislativa in merito alle altre due questioni interpretative affrontate dalla Corte di cassazione, e cioè (i) se accanto alla dichiarazione integrativa continuasse a convivere, come "rimedio" autonomo, l'istituto del rimborso e (ii) se e quali limiti incontrasse, sotto il profilo oggettivo, il principio dell'emendabilità della dichiarazione.

Nello specifico, le Sezioni Unite, nella sentenza richiamata:

- con riguardo alla tematica *sub (i)*, hanno chiarito che nel regime previgente la dichiarazione integrativa *in bonam partem* rappresentava "una tutela distinta dalla domanda di rimborso";

- relativamente alla problematica *sub (ii)*, hanno puntualizzato che i principi fondamentali per affrontarla sono "la natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, secondo cui i rapporti tra contribuente e Fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede", senza ulteriormente addentrarsi nella questione (che non era in senso stretto oggetto del processo).

Il regime riformulato nel 2016 ha sollevato tre dubbi interpretativi, il primo dei quali ha trovato pronta risoluzione. Si tratta della questione della

possibile valenza retroattiva dell'unificazione dei termini per la rettifica della dichiarazione. Tale dubbio è stato dissipato velocemente, per effetto di successive pronunce della Corte di cassazione, relative a controversie originate da dichiarazioni integrative a favore presentate da contribuenti oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva, che si sono concluse con l'affermazione della natura innovativa e irretroattiva delle disposizioni introdotte dall'art. 5 del D.L. n. 193/2016.

Le altre due questioni - rispettivamente: la puntuale identificazione dei limiti oggettivi della ritrattabilità della dichiarazione fiscale; il permanere o meno dell'istanza di rimborso come strumento alternativo alla dichiarazione integrativa - non sembrano definitivamente concluse e meritano, quindi, delle ulteriori riflessioni.

### Prospettive attuali

Relativamente alla questione dei limiti oggettivi dell'emendabilità delle dichiarazioni fiscali, va rilevato che, successivamente alla citata sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, sono intervenute più pronunce che hanno meglio precisato l'ampiezza di detti limiti.

Nello specifico, la giurisprudenza di legittimità ha fissato i principi generali che si ritrovano puntualmente richiamati nella sentenza in commento, nella quale i giudici milanesi hanno precisato che "il principio di generale emendabilità della dichiarazione è riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt.

decadenziale fissato per l'esercizio della potestà accertativa. Tale contrasto era stato risolto dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in senso favorevole alla prima tesi.

(3) Sul punto, va sottolineato quanto affermato dal *Dossier* "Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili - D.L. n. 193/2016 - A.C. 4110" predisposto dal Senato della Repubblica e dalla Camera dei Deputati, nel quale si legge: "al riguardo la relazione governativa afferma che, essendo stato riconosciuto il diritto del contribuente di far valere in ogni caso gli errori a proprio favore in sede contenziosa per opporsi alle pretese del Fisco, nonché mediante presentazione di istanza di rimborso,

non si vede perché non si debba riconoscere la possibilità di far valere i medesimi errori in via autonoma e senza appesantire né la macchina amministrativa né quella giudiziale con ulteriori procedimenti e giudizi volti ad accertare il diritto al rimborso; ciò tanto più in un sistema, come quello fiscale italiano, fondato sull'autoliquidazione delle imposte e che ha già conosciuto a livello sistemico l'affermazione di modalità di auto-rettifica da parte del contribuente degli errori commessi in sede dichiarativa anche oltre l'anno e con possibilità di beneficiare da subito della compensazione degli eventuali crediti".

1427 s.s. c.c. (Cass. ord. n. 25596 del 12/10/2018; n. 10029 24/4/2018; n. 610 del 12/1/2018; ord. n. 30172 del 15/12/2017). In questa prospettiva è stato affermato che le denunce dei redditi costituiscono di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possano essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti. Più specificamente, come precisato da Cass. n. 1862/2020 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, infatti, la dichiarazione dei redditi 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. In sostanza, la Corte di cassazione, con varie pronunce, ha voluto affermare 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. Del resto, una interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo a 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 (cfr. Cass. 2226/2011; Cass. 1707/2007; Cass. 22021/2006)".

Quanto puntualmente recepito da parte della sentenza in commento con riferimento alla centralità della distinzione tra dichiarazione di scienza e manifestazione di volontà rappresenta un approdo definitivamente consolidato in giurisprudenza.

Quello su cui ora serve interrogarsi è se il relativo cammino normativo/giurisprudenziale interpretativo debba ritenersi arrivato alla parola fine o

se, invece, ci siano ancora spazi da esplorare e mete da conquistare.

Il punto di partenza di tale analisi non può che essere il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, il quale impone che il sistema tributario sia improntato alla tensione verso la "giusta imposta" o, se si preferisce, verso la "verità fiscale".

Partendo da tale angolo visuale, appare conseguenziale rilevare che il rapporto tra emendabilità della dichiarazione e irretrattabilità della stessa debba tutt'al più connotarsi come una dinamica regola/eccezione, nella quale i casi in cui un contribuente possa ritrovarsi a versare più imposte di quelle che avrebbe dovuto/potuto pagare siano non solo limitati, ma anche giustificati da situazioni peculiari e precise.

Logica che il legislatore, nella novella del 2016, ha sposato in pieno, nel momento in cui ha statuito - nell'ultimo periodo del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 - che "resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito".

A ben vedere, il testo della legge non prevede espressamente limiti all'emendabilità, la cui ampiezza non incontra vincoli né sotto il profilo temporale né sotto il profilo oggettivo, arrivando a consentire al contribuente di ritrattare la propria dichiarazione anche dopo il decorso del termine decadenziale di accertamento e anche con riferimento a materia imponibile fino a quel momento estranea alla fase istruttoria di accertamento o all'atto impositivo sul quale è stato instaurato un giudizio tributario.

Di fronte a una tale ampiezza, se proprio si devono recuperare dei limiti all'emendabilità in via di interpretazione sistematica, ciò non può arrivare a comprimere il principio generale della ritrattabilità, intaccando o, addirittura, facendo venire meno il rapporto regola/eccezione. Non va dimenticato, in questa ottica, che se è vero che è pacificamente riconosciuto

che nei casi in cui la dichiarazione assume il valore di un atto negoziale può essere ancora emendata anche in caso di errore essenziale, laddove il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione, è altrettanto vero che ci troviamo di fronte a casi veramente di scuola, visto l'alto tasso di improbabilità che possano ravvisarsi l'essenzialità e l'obiettivo riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'errore commesso dal contribuente.

Nell'ambito dell'orientamento giurisprudenziale consolidatosi, l'impostazione sopra adottata comporta inevitabilmente che - per un fisiologico bilanciamento - progredisca e si consolidi una restrittiva contestualizzazione della categoria "manifestazione di volontà", la cui sussistenza, nell'ambito delle dichiarazioni fiscali, deve essere ravvisata in limitate fattispecie, le quali solamente possono aggiungersi ai casi di irretrattabilità della dichiarazione stabiliti normativamente: vale a dire, alle ipotesi in cui il legislatore abbia espressamente previsto un adempimento specifico da eseguire in dichiarazione e che il mancato rispetto di detto adempimento in dichiarazione sia causa di decadenza. Ebbene, può essere ravvisata una manifestazione di volontà del contribuente solo in quelle situazioni in cui è prevista la facoltà dello stesso di scegliere tra due regimi o trattamenti diversi: quando, cioè, il legislatore abbia ritenuto opportuno lasciare la possibilità al singolo di partecipare, con riferimento alla propria posizione fiscale, alla concretizzazione del principio di capacità contributiva, tenendo conto non solo del mero carico fiscale, ma anche di tutta una serie di circostanze a esso contigue (come, a titolo semplificativo, la minore o maggiore complessità degli adempimenti e, conseguentemente, i costi - in termini sia economici che di tempo da impiegare - che caratterizzano le diverse opzioni lasciate al contribuente).

Non può, invece, configurarsi una manifestazione di volontà in tutte quelle situazioni in cui il contribuente deve semplicemente indicare nella dichiarazione che il proprio reddito imponibile è stato determinato (anche) per mezzo

dell'applicazione di un'agevolazione o di un regime di detassazione. Inserendo un codice o un *flag*, o compilando un campo, il contribuente non esprime la propria volontà di avvalersi di un regime o di una detassazione, bensì attesta la sussistenza dei relativi presupposti: sussistenza che rileva in maniera oggettiva e che quindi può essere attestata e dimostrata anche in un secondo momento, senza alcuna decadenza (a meno che sia stato lo stesso legislatore, al termine di una valutazione più ampia e complessa, a prevederla).

Ciò indipendentemente dal fatto che l'agevolazione o la detassazione abbia comportato lo svolgimento di specifiche scelte e/o attività prodromiche all'indicazione in dichiarazione. Venendo, poi, alla diversa tematica dell'eventuale impossibilità di avvalersi dell'istituto dell'istanza di rimborso per effetto della "nuova" dichiarazione integrativa a favore a termine lungo, non si ravvedono motivi validi per ritenere che il passaggio dal vecchio al nuovo regime (che, come si è detto, ha introdotto la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa *in bonam partem* entro i termini per l'accertamento e, quindi, addirittura oltre la tempistica concessa per presentare un'istanza di rimborso) abbia fatto venire meno la funzione sistematica dell'istituto *de quo*.

Una volta ancora è il principio di capacità contributiva e il correlato diritto alla giusta imposta, nelle sue varie sfaccettature, a offrire la chiave di lettura più appropriata e, conseguentemente a portare a concludere che anche il nuovo regime deve essere connotato dall'alternatività dei due rimedi, i quali - seppure finalizzati allo stesso risultato, vale a dire ripristinare il livello corretto di tassazione - differiscono notevolmente non solo sotto il profilo procedurale, ma anche relativamente agli effetti che ne scaturiscono.

Si pensi a una situazione in cui sussiste un significativo grado di incertezza nell'inquadramento giuridico di una fattispecie, magari in presenza di un orientamento di prassi dell'Agenzia delle entrate smentito dalle primissime pronunce di merito.

In attesa che si arrivi a un consolidato orientamento giurisprudenziale, una dichiarazione integrativa che sposi la tesi contraria a quella sostenuta dall'Agenzia delle entrate esporrebbe in linea di principio il contribuente a sanzioni amministrative (e addirittura penali), mentre presentando un'istanza di rimborso si farebbe unicamente partire una fase amministrativa in cui l'Ufficio competente deve compiere una disamina della questione, la cui conclusione, se negativa, può portare a un contenzioso finalizzato a stabilire la correttezza o meno della restituzione richiesta dal contribuente, il quale, anche in caso di insuccesso, non potrà mai essere destinatario di sanzioni.

Se è vero com'è vero che il principio di capacità contributiva comporta che al

contribuente siano anche garantiti degli strumenti procedurali idonei al perseguimento della verità fiscale, allora si deve concludere che il rischio di potenziali conseguenze dannose sproporzionate finirebbe per essere un ostacolo concreto e inaccettabile in tal senso, visto che si materializzerebbe la concreta possibilità che il contribuente rinunci a far valere la propria interpretazione nel momento in cui "sposarla" lo esponga in linea di principio a sanzioni.

In quest'ottica, conclusivamente, l'istanza di rimborso non può che rimanere una delle alternative approntate dal sistema ai fini della salvaguardia del diritto del contribuente all'applicazione della giusta imposta.

LIBRI

## Due diligence

**Contabile e fiscale - Ambientale - Legale - Bancaria e degli studi professionali - Giuslavoristica - Operativa e delle imprese in crisi**

Marco Fazzini

Wolters Kluwer, 2022, pagg. 480, € 40,00



In un contesto economico caratterizzato da dinamiche sempre più complesse e articolate, la capacità di assumere decisioni consapevoli è strettamente legata alla possibilità di disporre di informazioni attendibili. La due diligence costituisce un processo di indagine attraverso il quale sono raccolte informazioni su un'impresa, nell'ottica di accertarne lo "stato di salute" e, in particolare, per valutare le opportunità e le criticità.

Nel testo è presente una guideline che si pone l'obiettivo di condurre l'analista attraverso i principali ambiti di approfondimento, che spaziano da quello contabile, a quello legale, fiscale, giuslavoristico, penale e ambientale. Uno specifico focus è dedicato alle due diligence delle banche e degli studi professionali e il volume è arricchito con un capitolo sulla due diligence operativa e con uno sulla due diligence nell'ambito delle imprese in crisi.

In questa nuova quarta edizione vengono affrontati i profili penali-tributari dell'attività di due diligence e un tema molto attuale e delicato quale la due diligence in materia di protezione dei dati personali.

Il volume è principalmente rivolto a professionisti, consulenti e dirigenti che intendono approfondire in chiave operativa il tema della due diligence aziendale, nelle varie ed eterogenee prospettive che le pertengono.

**Per informazioni o per l'acquisto**

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**  
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**  
([www.ipsa.it/agenzie](http://www.ipsa.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)**