

PAOLA COPPOLA

# LA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA E LA SUA RETTIFICABILITÀ

CEDAM



PAOLA COPPOLA - *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*

PAOLA COPPOLA

# LA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA E LA SUA RETTIFICABILITÀ



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2005

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© Copyright 2005 by CEDAM - Padova

ISBN 88-13-26009-1

A norma della legge sul diritto d'autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Grafiche TPM s.r.l. - Padova

## SOMMARIO

### PREMESSA

### CAPITOLO PRIMO

#### NATURA E FUNZIONE DELLA DICHIARAZIONE NEL SISTEMA DI APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE

- 1.1. Cenni storici: il ruolo subordinato della dichiarazione rispetto all'accertamento (fino alla riforma degli anni settanta) ..... 5
- 1.2. Gli orientamenti della cd. teoria dichiarativa e di quella costitutiva in ordine agli effetti dell'atto di accertamento ..... 8
- 1.3. La funzione strumentale delle procedure di attuazione rispetto alla disciplina sostanziale del tributo: l'autoliquidazione ..... 14
- 1.4. La natura della dichiarazione: il tradizionale indirizzo della dottrina ..... 20
- 1.5. L'approssimazione qualificativa della dichiarazione quale "dichiarazione di scienza": la molteplicità di funzioni dell'atto dichiarativo ..... 23
- 1.6. Le determinazioni di volontà presenti nella dichiarazione: loro irrilevanza ai fini della definizione della natura della stessa ..... 36

### CAPITOLO SECONDO

#### CONTENUTI E REQUISITI ESSENZIALI DELLA DICHIARAZIONE NELLE SINGOLE IMPOSTE

- 2.1. Il contenuto della dichiarazione: sua molteplicità e variabilità con riferimento ai diversi tributi..... 39

2.1.1. Imposte sui trasferimenti: registro e donazioni .....	41
2.1.2. <i>Segue</i> : imposta sulle successioni .....	46
2.1.3. <i>Segue</i> : l'imposta sull'incremento di valore degli immobili .....	53
2.1.4. Le dichiarazioni "permanenti" in materia d'ICI e di tributi locali .....	55
2.1.5. La dichiarazione in materia di tributi doganali .....	56
2.2. La complessità di contenuti della dichiarazione unificata .....	57
2.2.1. La dichiarazione dei sostituti d'imposta .....	68
2.2.2. La dichiarazione IVA .....	71
2.2.3. La dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi .....	79
2.2.4. La dichiarazione IRAP .....	84
2.3. Variabilità dei contenuti della dichiarazione in funzione dei criteri d'imposizione delle diverse fattispecie imponibili .....	88

## CAPITOLO TERZO

### I RAPPORTI TRA SCRITTURE CONTABILI E DICHIARAZIONE

3.1. La natura di dichiarazioni (di scienza) non recettizie delle scritture contabili e la loro funzione di documentazione continuata di secondo grado dell'attività d'impresa .....	93
3.2. La rilevanza esterna delle scritture contabili e segnatamente la loro efficacia probatoria in sede di accertamento .....	100
3.3. La funzione della dichiarazione tributaria di documentazione di terzo grado dell'attività d'impresa: le interferenze della normativa tributaria nella redazione del bilancio e la sempre più marcata autonomia della dichiarazione nella determinazione del reddito imponibile .....	107
3.4. Le conseguenze fiscali del "disinquinamento del bilancio" avvenuto in seguito alla recente riforma del diritto societario e del sistema fiscale, anche in materia di rettificabilità dei dati dichiarati e non transitati nelle scritture contabili .....	110

## CAPITOLO QUARTO

### DICHIARAZIONE E LIQUIDAZIONE DEL TRIBUTO

4.1. Il ruolo della dichiarazione derivante dall'esame delle nuove metodologie di controllo automatico e formale dei dati in essa indicati: artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis D.P.R. n.633/1972 .....	123
4.2. La natura del termine entro cui effettuare la liquidazione dell'imposta dovuta secondo la previgente ed attuale disciplina.....	137
4.3. Ultime tendenze evolutive del sistema: la dichiarazione "controllata" sul piano formale quale stadio ultimo dello schema fisiologico di applicazione del tributo .....	143

## CAPITOLO QUINTO

### LA RETTIFICABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE

5.1. Gli effetti non preclusivi della dichiarazione sul piano della riscossione e del rimborso .....	149
5.2. La rettificabilità dei dati dichiarati: la posizione della dottrina ed il primitivo favorevole orientamento della giurisprudenza .....	156
5.3. L'oscillante orientamento della Cassazione: la tesi che fa dipendere la rettificabilità dalla natura dell'errore e l'indirizzo più liberale che svaluta tale rilievo.....	160
5.4. I termini attuali della questione: la rettificabilità della dichiarazione secondo le Sezioni Unite della Cassazione.....	167
5.5. La svalutazione della natura dell'errore e la rilevanza del comportamento complessivo del contribuente nell'"attività del dichiarare".....	176
5.6. L'errore commesso in dichiarazione e quello rilevabile già nelle scritture contabili.....	179
5.7. I rimedi offerti dall'ordinamento per la modifica dei dati dichiarati: la dichiarazione revocata e la dichiarazione tardiva.....	194

5.8.	La rettifica della dichiarazione per rimuovere errori commessi a danno dell'amministrazione finanziaria: l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997).....	197
5.9.	La rettifica della dichiarazione per rimuovere errori commessi a danno del contribuente.....	206
5.10.	I limiti alla ripetizione dell'indebito.....	211
5.11.	La dichiarazione integrativa in aumento e in diminuzione (art. 2, commi 8 e 8-bis D.P.R. n. 322/1998) .....	218
5.12.	Le dichiarazioni integrative ed i tradizionali istituti di riferimento per la rettifica del dichiarato: le difficoltà di coordinamento .....	225
5.13.	La rettificabilità della dichiarazione in assenza di pagamenti indebiti e la rettifica del dichiarato oltre i termini di decadenza stabiliti dalla legge ...	232

## PREMESSA

Affrontare attualmente la questione della rettificabilità della dichiarazione rappresenta un compito alquanto complesso: l'argomento involge, infatti, com'è noto, problematiche sia di ordine sostanziale che processuale, concernenti la struttura stessa e le vicende del rapporto d'imposta.

Ma il tema si presenta affascinante soprattutto se si considerano gli aspetti innovativi introdotti dal legislatore in questi ultimi anni che coinvolgono non solo la rettificabilità in sé della dichiarazione da parte dello stesso contribuente, ma anche la verifica formale dell'atto medesimo da parte dell'amministrazione finanziaria, pur rimanendosi nell'ambito d'una liquidazione spontanea del tributo.

Siffatta questione ha richiesto, preliminarmente, una riconsiderazione della sopita questione della natura della dichiarazione, alla luce della più recente normativa che ha apportato incisive modificazioni all'assetto di istituti giuridici che sembravano essersi consolidati col tempo.

L'indagine è proseguita attraverso la specificazione dei molteplici contenuti e dei requisiti essenziali dell'atto dichiarativo che sono stati, peraltro, esaminati in correlazione ai differenti criteri d'imposizione stabiliti dalla legge, in relazione alle diverse fattispecie d'imposizione.

Dall'esame della complessità e variabilità degli schemi di applicazione delle singole imposte dipende, infatti, la graduale complessità e variabilità dei contenuti della stessa dichiarazione.

In certe circostanze, l'*automatismo* di determinazione delle varie fattispecie imponibili porta ad attribuire alla dichiarazione un *contenuto comunicativo* di grado più semplice, di atto, cioè, che si esaurisce nella mera comunicazione di fatti non suscettibili di particolare valutazione economica. In altri casi, invece, detta comunicazione richiede una più complessa estimazione e la formulazione d'un giudizio sull'incidenza economica di determinati accadimenti. In altri ancora, la ricognizione dei fatti imponibili, la loro rappresentazione e valutazione non avvengono direttamente in dichiarazione, ma sono già effettuati in altra sede, ed in particolare, con riferimento alle principali imposte periodiche, nell'ambito delle scritture contabili.

In tal caso con la dichiarazione avviene, in definitiva, una sorta di *documentazione di terzo grado dell'attività d'impresa* (o di lavoro autonomo) nell'ambito della quale occorre stabilire gli effetti che scaturiscono da una errata riproducibilità dei fatti ai quali si riconnette il fenomeno impositivo, prima che in occasione della sua redazione, già nell'ambito delle singole annotazioni contabili.

La funzione tipica della dichiarazione tributaria di atto finalizzato all'attività di liquidazione del tributo, è stata poi rivisitata alla luce delle recenti modificazioni normative che hanno interessato la procedura di controllo automatico e di controllo formale della dichiarazione di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973, per ciò che attiene alle imposte dirette e all'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, in materia d'IVA, considerate anche le nuove modalità di redazione e presentazione della dichiarazione cd. unificata.

Dall'esame delle predette norme è emerso un dato di assoluta novità nello studio della dichiarazione tributaria: nell'attuazione del programma di snellimento dell'attività burocratica e di innovazione nella gestione delle dichiarazioni che ha subito, com'è noto, una notevole accelerazione in questi ultimi anni, l'amministrazione finanziaria viene, infatti, oggi chiamata a collaborare attivamente con il contribuente già *nella fase dell'adempimento volontario*, andando ad assumere un ruolo non più legato soltanto ai suoi tradizionali poteri di "accertamento".

E' risultato, in particolare, evidente che lo stadio ultimo dello schema fisiologico di applicazione del tributo, al cui approfondimento e ricostruzione sistematica sono dedicate le pagine del presente lavoro, non può più ritenersi rappresentato dalla sola dichiarazione, ma anche dal "controllo automatico" della stessa, benché circoscritto agli aspetti formali della liquidazione del tributo, essenzialmente rivolto alla *regolarizzazione* degli eventuali errori riscontrati in tale sede.

La crescente reciproca collaborazione tra contribuente e fisco nell'esatta delimitazione della materia imponibile, al di fuori ed antecedentemente all'attività vera e propria di accertamento, finisce, in definitiva, per sottrarre la dichiarazione a quel clima di "autoritarismo" che per anni ha caratterizzato le relazioni tra i due soggetti del rapporto tributario in forza d'un esasperato e malinteso rispetto di esperienze di natura pubblicistica.

La dichiarazione, svincolata dalle scorie di questa anacronistica mentalità, si manifesta sempre più il fulcro centrale d'una più ampia attività di partecipazione del privato all'attuazione del prelievo tributario, sollecitata dalle più recenti innovazioni normative.

Queste ultime, a fianco dell'originario atto di dichiarazione, prevedono quali ulteriori fasi dello schema di applicazione fisiologica del tributo, da un lato, la già innanzi richiamata fase della liquidazione automatica e dell'eventuale attività di controllo formale della dichiarazione stessa; dall'altro, la facoltà per il contribuente di presentare una successiva dichiarazione rettificativa redatta per correggere errori commessi sia in suo danno, che a suo favore, anche oltre gli ordinari termini di presentazione d'una valida dichiarazione.

In questo contesto si comprende l'inattualità di quelle posizioni dottrinali e giurisprudenziali tese ad identificare presunte limitazioni alla rettificabilità della dichiarazione in ragione della natura dell'errore commesso e che svalutano la rilevanza del complessivo comportamento tenuto dal contribuente nel dichiarare, anche in momenti e sedi differenti.

Sembrano arrivati finalmente i tempi in cui la rettifica della dichiarazione debba essere indagata tenendo presente la complessa

“attività del dichiarare” del contribuente al fine di considerare anche le ipotesi in cui l'errore ricada, prima che in dichiarazione, in altra sede, come avviene con riferimento ai redditi soggetti a scritture contabili o qualora l'errore venga commesso su dati che non attengono propriamente alla liquidazione del tributo, come nei casi di inesatta indicazione di dati o elementi utili ai fini dei successivi controlli.

Secondo tale impostazione, è stato possibile affrontare il tema della ripetizione dell'indebito, anche oltre i termini di decadenza stabiliti dalle singole leggi d'imposta.

## CAPITOLO PRIMO

### NATURA E FUNZIONE DELLA DICHIARAZIONE NEL SISTEMA DI APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE

SOMMARIO: 1.1. Cenni storici: il ruolo subordinato della dichiarazione rispetto all'accertamento (fino alla riforma degli anni settanta) - 1.2. Gli orientamenti della cd. teoria dichiarativa e di quella costitutiva in ordine agli effetti dell'atto di accertamento - 1.3. La funzione strumentale delle procedure di attuazione rispetto alla disciplina sostanziale del tributo: l'autoliquidazione - 1.4. La natura della dichiarazione: il tradizionale indirizzo della dottrina - 1.5. L'approssimazione qualificativa della dichiarazione quale “dichiarazione di scienza”: la molteplicità di funzioni dell'atto dichiarativo - 1.6. Le determinazioni di volontà presenti nella dichiarazione: loro irrilevanza ai fini della definizione della natura della stessa.

1.1. CENNI STORICI: IL RUOLO SUBORDINATO DELLA DICHIARAZIONE RISPETTO ALL'ACCERTAMENTO (FINO ALLA RIFORMA DEGLI ANNI SETTANTA).

L'istituto della dichiarazione è stato, com'è noto, ampiamente indagato sia in dottrina che in giurisprudenza, segnatamente con riguardo al settore dell'imposizione diretta, benché lo stesso sia comune a molti altri comparti normativi.

L'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi venne infatti, introdotto e generalizzato dall'art. 1 del T.U. 5 luglio 1951, n. 573 e successivamente ribadito nell'art. 17 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, ai sensi del quale “chiunque possiede redditi o patrimoni soggetti ad imposta è tenuto a dichiararli annualmente



all'amministrazione finanziaria, anche se non siano intervenute modificazioni". Tale previsione innovava profondamente il precedente sistema degli imponibili confermati di anno in anno per silenzio, di cui al T.U. 24 agosto 1877.

La previsione di siffatto obbligo trovava la sua *ratio* nell'esigenza di ancorare l'imposizione diretta al reddito effettivamente prodotto dai contribuenti perseguita nelle cd. leggi di perequazione tributaria e, per l'effetto, nella necessità di stabilire un nuovo rapporto di fiducia e dialogo tra contribuente e fisco che si sarebbe dovuto attuare attraverso l'abbandono dei metodi di accertamento dei redditi fino ad allora posti in essere, fondati su sommari criteri di forfetizzazione e l'introduzione della generalizzazione dell'obbligo di accertamento cui avrebbe dovuto far seguito il controllo di tutte le dichiarazioni presentate<sup>1</sup>.

Alla generalizzazione dell'obbligo della dichiarazione e dell'accertamento non aveva, tuttavia, corrisposto l'introduzione di strumenti tecnici adeguati in capo agli uffici che consentissero l'abbandono della rilevazione di redditi medi per categoria o stimati: va, anzi, notato che il principio della tassazione del reddito effettivo, disposta in via obbligatoria per le sole società tenute al bilancio, ed

<sup>1</sup> Anche in base alla legislazione in vigore precedentemente all'entrata in vigore delle leggi sulla perequazione tributaria degli anni dal 1951 al 1956, e cioè quella contenuta nel R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, nonché nel regolamento 11 luglio 1907, n. 560, ciascun contribuente era tenuto "a dichiarare i propri redditi non fondiari al lordo, indicando anche le esenzioni e le deduzioni ammesse per legge" (cfr., art. 14, T.U. cit.) e sulla base della predetta dichiarazione avveniva l'iscrizione a ruolo; l'accertamento da parte dell'amministrazione era pertanto giustificato dall'eventuale violazione dell'obbligo di dichiarazione. Vi era, tuttavia, una rilevante differenza tra la disciplina prevista dal cit. T.U. del 1877 con le leggi confluite nel successivo T.U. del 1958 concernente il diverso momento in cui l'amministrazione doveva procedere al controllo dei dati dichiarati; secondo il T.U. abrogato, il controllo doveva, infatti, effettuarsi anteriormente all'iscrizione a ruolo la quale, pertanto, se compiuta, precludeva la possibilità della rettifica (cfr., in partic., gli artt. 107 e 109 del cit. reg.to del 1907) e non dopo che le imposte corrispondenti agli imponibili dichiarati venissero iscritte nei ruoli, come invece previsto secondo il sistema del T.U. del 1958 (in partic., dagli artt. 80 e 123). A questo proposito, cfr., BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria. Spunti critici e ricostruttivi*, Napoli, 1964, pag. 66 ss.

in via facoltativa per gli altri imprenditori, nel comportare una riquilificazione dei dati rilevabili dalla contabilità a fini fiscali secondo modelli già precostituiti, finiva per far dipendere l'arresto o la prosecuzione della procedura di accertamento dalla correttezza o meno della contabilità<sup>2</sup>.

Il perseguimento della tassazione dei redditi medi, ordinari, per categoria, nei confronti dei soggetti non tenuti alle scritture contabili da un lato, e l'introduzione della predetta regola della tassazione in base a bilancio basata sulla regolarità della contabilità nei confronti dei soggetti imprenditori, dall'altra, operarono negativamente sull'applicazione dei principi ispiratori della riforma Vanoni<sup>3</sup>.

L'atto di accertamento assunse un ruolo di assoluta centralità nell'ambito dello studio del fenomeno impositivo tanto da essere considerato un atto insopprimibile, inerente alla nascita o alla determinazione dell'obbligazione tributaria, in funzione del quale si sarebbero dovuti considerare gli altri atti del procedimento di applicazione del tributo (e cioè, segnatamente con riguardo ai cd. tributi con accertamento), compresa quindi la dichiarazione dei redditi.

Solo con l'entrata in vigore della riforma tributaria degli anni settanta, o meglio ancora solo con l'inizio dell'elaborazione delle dichiarazioni presentate in base alla nuova normativa introdotta con gli artt. 32 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ci si rese conto dell'impossibilità di procedere al controllo di tutte le dichiarazioni presentate e si giunse ad un ridimensionamento della funzione dell'atto di accertamento rispetto a quella propria degli altri atti del procedimento, ed in particolare della dichiarazione.

L'attività dell'amministrazione non poteva, infatti, consistere nel reperire ogni anno la materia imponibile individuando ed accertando l'effettiva capacità contributiva di tutti i contribuenti: il sistema di tassazione dei redditi effettivi sulla base della dichiarazione annuale e la coeva abolizione dell'istituto del concor-

<sup>2</sup> Sul punto, PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, pag. 97 ss.; FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, pag. 219 ss.

<sup>3</sup> Cfr., FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 220.

dato comportarono, infatti, una nuova definizione dei compiti a carico del contribuente e dei correlativi poteri degli uffici.

Da una fase in cui il contribuente assumeva un atteggiamento per così dire passivo di fronte alle pretese dello Stato pagando le imposte nei limiti e nella misura in cui detto pagamento veniva richiesto con un atto d'autorità, si pervenne ad una fase in cui il compito di liquidare le imposte venne affidato al contribuente che avrebbe dovuto sia determinare la base imponibile, che provvedere spontaneamente al pagamento delle somme dovute.

In questa nuova prospettiva e con particolare riguardo al settore dell'imposizione diretta, la dichiarazione è andata via via ad assumere una sempre maggiore rilevanza, come si verificherà nel prosieguo del presente lavoro, fino a doversi considerare quale momento insopprimibile del complesso meccanismo volto all'attuazione del tributo.

L'accertamento, viceversa, è stato più correttamente analizzato ed indagato quale evento del tutto accidentale ed eventuale destinato a porre rimedio all'eventuale incompletezza ed infedeltà dei dati dichiarati dal contribuente.

## 1.2. GLI ORIENTAMENTI DELLA CD. TEORIA DICHIARATIVA E DI QUELLA COSTITUTIVA IN ORDINE AGLI EFFETTI DELL'ATTO DI ACCERTAMENTO.

Quello appena ricordato costituisce il punto d'arrivo d'una diatriba che si è trascinata per decenni tra i cultori del diritto tributario.

E' noto, infatti, che inizialmente, proprio sulla natura dell'atto di accertamento e sulla sua efficacia in ordine alla nascita dell'obbligazione, si sono manifestati i più accesi dissensi in dottrina tra i fautori delle c.d. teorie dichiarativa e costitutiva <sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Sulla evoluzione storica dei contenuti della teoria dichiarativa e di quella costitutiva si rinvia a POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pag. 62 ss. ed ai riferimenti bibliografici ivi contenuti, pag. 155 ss.

L'infedeltà dell'atto di accertamento nello schema attuativo dell'imposta di cui si parlava, almeno nei tributi cd. con accertamento, portò infatti, una parte della dottrina all'abbandono di quella originaria tesi che ravvisava nello schema dell'obbligazione legale la genesi del rapporto obbligatorio<sup>5</sup>.

Il necessario intervento dell'ente creditore che si manifestava, di norma, attraverso atti di accertamento o di riscossione cui era collegata un'enfaticizzazione degli interessi di natura pubblicistica nello studio dello schema dell'obbligazione tributaria, portò altra parte della dottrina, com'è noto, a riconoscere a detti atti effetti costitutivi dell'obbligazione tributaria.

Il problema sul quale si manifestarono i più accesi dissensi tra gli stessi sostenitori di tale teoria, fu però quello di stabilire a quale di questi atti riconoscere un contenuto impositivo, di atto cioè costitutivo del debito d'imposta.

Si contrapposero, al riguardo opposte tesi che, a seconda del diverso ordine logico con il quale si affrontava la questione e della diversa sequenza degli schemi d'imposizione riscontrabile nell'ambito di una stessa fattispecie concreta, individuavano l'atto d'imposizione a volte nel ruolo<sup>6</sup>, in considerazione del fatto che tale atto era presente nella quasi totalità delle fattispecie di applicazione delle imposte dirette (ovvero, nelle imposte indirette, nell'avviso di liquidazione o nell'ingiunzione), oppure nell'atto di accertamento, o direttamente nella stessa dichiarazione presentata dal contribuente<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Ci si riferisce, com'è noto, alle originarie impostazioni del GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 270 ss.; PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, pag. 129 ss.; TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, pag. 176 ss.

<sup>6</sup> Così, in particolare, BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. III, Milano, 1964, pag. 289 ss., il quale muovendo dalla considerazione che un'obbligazione non può ritenersi esistente fino al momento in cui il debitore non può compiere l'atto che, realizzandone il contenuto materiale, la estingue, concludeva che l'obbligazione d'imposta sorge successivamente al verificarsi della situazione base, giacché per potere eseguire la prestazione è necessario che il debito d'imposta venga accertato ed iscritto a ruolo; INGROSSO G., *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1946, vol. II, pag. 78 ss.

<sup>7</sup> Per ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 579 ss., in particolare, per i tributi cd. con imposizione il rapporto d'imposta sorgerebbe per

Ma proprio la possibilità di riconoscere tale natura "impositiva", alternativamente, ad atti con contenuto e natura tanto diversi e la variabilità con la quale i predetti atti si manifestavano nei differenti schemi di applicazione dei tributi, determinò il punto di rottura della linearità della predetta impostazione.

Apparve, infatti, insostenibile ammettere che un medesimo effetto, con riferimento alla stessa situazione concreta, potesse sorgere in forza di distinti "fatti" e che, pertanto, uno stesso tributo potesse corrispondersi a volte in base al verificarsi del presupposto di fatto, così come previsto dalla legge, ed altre volte in forza di una distinta fonte genetica rappresentata da un diverso atto d'imposizione<sup>8</sup>.

Per superare questa obiezione, venne allora proposto un diverso modello d'indagine basato sullo studio delle situazioni giuridiche soggettive e delle diverse fattispecie (fatti o atti) da cui dette situazioni scaturivano.

In particolare, argomentando dalla considerazione che al verificarsi della situazione di fatto stabilita dalla legge quale presupposto per l'applicazione delle imposte non sorgerebbe in capo all'amministrazione finanziaria un vero e proprio diritto di credito per l'impossibilità, da un lato, di ottenere in tale fase un accertamento giurisdizionale del diritto stesso (non potendo instaurarsi una

---

effetto d'un atto impositivo necessario, che tuttavia - in determinate ipotesi - potrebbe presentarsi come atto eventuale in funzione correttiva della dichiarazione cui il contribuente fosse obbligato a presentare. Per i tributi caratterizzati dall'obbligo della dichiarazione, quindi, il debito del singolo verso il fisco nasce dalla dichiarazione, che tuttavia solo impropriamente può raffigurarsi come autoimposizione, trattandosi di un semplice (doveroso) riconoscimento della misura dell'imponibile, al quale riconoscimento la legge riattacca la costituzione dell'obbligo tributario: *op. cit.*, pag. 580. Per il FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, pag. 55, l'avviso di accertamento in rettifica costituisce, in particolare, un rapporto giuridico complementare a quello sorto sulla base della dichiarazione e, ad entrambi, andrebbe riconosciuto un effetto costitutivo dell'obbligazione.

<sup>8</sup> Cfr., BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione*, *cit.*, pag. 47 ss.; CAPACCIOLI, *L'estimazione semplice*, in *Riv. dir. fin.*, 1957, I, pag. 375 ss.; ID., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, pag. 23 ss.; RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pag. 14 ss. e 90 ss.

lite di accertamento negativo in assenza d'un atto d'imposizione) e, dall'altro, per la mancanza d'un titolo esecutivo di detto diritto di credito, si arrivò a sostenere che in quel momento non si determinasse in capo al contribuente una vera e propria obbligazione, ma un mero "obbligo" di dare attuazione alla norma, secondo le diverse modalità previste caso per caso dalla legge<sup>9</sup>.

Una vera e propria obbligazione si supponeva sorgesse allora, solo a seguito dell'"imposizione" della prestazione tributaria che si sarebbe attuata dopo l'intervento dell'ente creditore diretto o a riscuotere l'imposta dovuta o ad accertare la non corretta applicazione della legge.

Secondo questa ricostruzione del fenomeno, pertanto, la fattispecie genetica dell'obbligazione sarebbe stata costituita dalla sequenza degli atti necessari a determinare, nel concreto, il contenuto del diritto di credito vantato dalla pubblica amministrazione e si sarebbe configurata, come una fattispecie a formazione progressiva di natura provvedimentale (cd. *procedimento d'imposizione*)<sup>10</sup>.

Il ricorso alla nozione di procedimento, anche se fu giudicato in dottrina non completamente appagante sul piano teorico, soprattutto

---

<sup>9</sup> MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nella imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, pag. 28 ss.; ID., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969, pag. 57 ss.; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, pag. 198 ss.; v. pure, FEDELE, con alcune annotazioni critiche, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul "procedimento amministrativo tributario"*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I, pag. 433 ss.

<sup>10</sup> Sulla questione, cfr., FEDELE, *op. in ult. cit.*, pag. 442 ss.; sulla configurabilità della tesi del procedimento d'imposizione cfr., MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, pag. 620; ID., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, pag. 158 ss., secondo il quale il fenomeno impositivo, benché non possa ricondursi ad un vero e proprio accertamento amministrativo, si attua attra-verso un "complesso di atti che produce un effetto di incontestabilità che prima non sussisteva, con la necessità eventuale di ricorrere agli organi giurisdizionali"; l'esame del concatenarsi dei vari atti dimostra l'esistenza di situazioni soggettive che si collegano al compimento, o al mancato compimento, di determinati atti ciascuno dotato di giuridica rilevanza e produttivo di effetti giuridici nell'ambito del procedimento stesso: *op. in ult. cit.*, pag. 160.

per la difficoltà di individuare, di volta in volta, a seconda dei diversi tributi, l'atto principale della sequenza procedimentale cui collegare gli effetti costitutivi dell'obbligazione tributaria<sup>11</sup>, consenti,

<sup>11</sup> Cfr., POTITO, *op. cit.*, pag. 70 ss. Secondo tale critica, né il ruolo, né l'avviso di liquidazione, ove previsto, né tantomeno l'accertamento, si sarebbero potuti considerare, infatti, l'atto principale del procedimento d'imposizione. Com'è noto, se si escludono le teorie che attribuiscono al ruolo la natura di atto costitutivo dell'obbligazione tributaria, (cfr., in partic. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, III, cit., pag. 229 ss.; CICOGNANI, *Nullità, per insufficiente pubblicazione, del ruolo d'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e conseguenze relative*, in *Riv. dir. fin.*, 1968, II, pag. 233 ss.), la maggior parte delle teorie, sia costitutive, che dichiarative, ritiene il ruolo atto sprovvisto del requisito dell'autorità e quindi dell'idoneità di produrre unilateralmente modificazioni di diritto sostanziale nei confronti del soggetto nei cui confronti viene emesso (caratteristica, questa, che è invece essenziale dei provvedimenti amministrativi). Per un approfondimento sulla natura del ruolo e sulla idoneità dello stesso ad accertare, con efficacia preclusiva, le condizioni legali della prestazione imposta al contribuente si rinvia a D'AMATI, *Valore giuridico dell'iscrizione nel ruolo del debito d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1963, II, pag. 232 ss.; DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, pag. 266 ss.; BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in *Riv. dir. fin.*, 1983, I, pag. 480 ss.; GLENDI, *L'oggetto del processo*, Padova, 1984, pag. 143 ss.; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta, ed. provv.*, Roma, 1985, pag. 139 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1987, pag. 195 s.; BASILAVECCHIA, *Voce Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, vol. XL, pag. 1180 ss. Lo stesso rilievo andava sollevato con riguardo all'avviso di liquidazione, che aveva la funzione di predisporre la riscossione del tributo nell'ambito di un assetto di un rapporto obbligatorio già compiutamente sorto e verificatosi. Quanto all'accertamento, innumerevoli possono considerarsi i contributi dottrinali e giurisprudenziali che negli anni sono stati rivolti all'indagine sulla natura e sugli effetti che con tale atto vengono a prodursi nei confronti del contribuente, la cui pure sommaria esposizione rischierebbe di far perdere il senso del discorso che si sta conducendo. L'obiezione principale che venne sollevata da quella parte della teoria dichiarativa che si opponeva alla ricostruzione del fenomeno della genesi dell'obbligazione fatta anche dai più moderni sostenitori della teoria costitutiva fu, tuttavia, quella che, pur volendosi riconoscere effetti autoritativi all'atto di accertamento, rimaneva del tutto inspiegabile il perché tale esigenza si manifestasse soltanto in via eventuale (nei casi di non corretto adempimento dell'obbligo di dichiarare o nei casi in cui fosse necessario procedere alla stessa valutazione della base imponibile) e non nella generalità dei casi. Per un

in definitiva, di superare quella rigida alternativa posta, sino ad allora, dalle diverse teorie costitutiva e dichiarativa in ordine alla fonte genetica dell'obbligazione tributaria e di spostare il fuoco dell'indagine sulla molteplicità e variabilità dei diversi schemi di applicazione dei tributi.

Venne, infatti, alla luce l'esigenza di ridimensionare il problema della natura e degli effetti dei vari atti del procedimento impositivo, e di centrare l'analisi a livello del singolo procedimento applicativo di questo o quel tributo, sottolineandosi la necessità di tenere distinti gli aspetti di ordinaria applicazione del fenomeno impositivo (definiti genericamente, in dottrina, fisiologici) da quelli eventuali ed accidentali (ovvero, patologici), concernenti le ipotesi di intervento della pubblica amministrazione<sup>12</sup>.

In questa prospettiva, analizzando le diverse sequenze nelle quali in via teorica si sarebbe potuto estrinsecare il "procedimento" impositivo, veniva, di conseguenza, alla ribalta la centralità della fase della riscossione; fase, questa, tanto rilevante in quanto da sola in grado di condizionare la realizzazione dell'interesse materiale dello Stato alla definitiva acquisizione delle somme che gli erano dovute.

Anche la giurisprudenza della Corte Costituzionale che, sin dalle prime sentenze emesse espresse la necessità d'un collegamento tra principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e presupposto di fatto del tributo, contribuì ad aprire una nuova prospettiva negli studi dell'accertamento tributario basata sulla distinzione tra la fase di accertamento del fatto-presupposto e la fase di riscossione del tributo<sup>13</sup>.

I sempre più frequenti obblighi di pagamento del tributo collocati in tempi diversi e, spesse volte, anche anticipati rispetto al verificarsi del presupposto, come nel caso degli acconti d'imposta e

approfondimento: cfr., FALZEA, *Voce Accertamento (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1958, vol. I, pag. 205 ss.

<sup>12</sup> Così, TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975, pag. 104 ss.; MANZONI, *La dichiarazione dei redditi - natura e funzione - possibilità di integrazioni e rettifiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, pag. 615.

<sup>13</sup> Su questa prospettiva e sull'evoluzione della stessa, cfr., in partic., FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 249 ss.

di ritenute alla fonte, e l'avvio d'una attività di *collaborazione* tra contribuente ed amministrazione finanziaria finalizzata alla corretta applicazione del tributo, portarono, in definitiva, all'abbandono della tesi basata sull'infedeltà dell'atto di accertamento nello schema attuativo dell'imposta.

Secondo questa più recente impostazione dottrinale, l'accertamento è risultato, dunque, estraneo all'obbligazione tributaria che, invece, è stata più correttamente collocata sul piano della riscossione, potendo essa derivare da atti o fatti anticipati o posticipati rispetto al verificarsi del fatto generatore dell'imposta.

E' il comportamento del contribuente che diventa oggetto di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria e l'accertamento viene indagato nella prospettiva di atto finalizzato alla corretta determinazione nell'*an* e nel *quantum* del presupposto del tributo.

Di qui l'esigenza di stabilire, tra gli atti in cui detto comportamento del contribuente principalmente si manifesta, l'effettiva natura e gli effetti della dichiarazione tributaria anche al fine di individuare qual è l'ordine dei rapporti che si vengono a determinare tra la stessa dichiarazione ed i successivi atti di controllo posti in essere dall'amministrazione finanziaria.

### 1.3. LA FUNZIONE STRUMENTALE DELLE PROCEDURE DI ATTUAZIONE RISPETTO ALLA DISCIPLINA SOSTANZIALE DEL TRIBUTO: L' AUTOLIQUIDAZIONE.

In effetti, nell'attuale sistema normativo nessun dubbio può sussistere più in ordine al fatto che la dichiarazione, se ritualmente redatta e presentata, esclude la necessità di un qualsiasi provvedimento d'imposizione e che l'accertamento, lungi dal rappresentare un momento essenziale ed infedeltà nello svolgimento del procedimento impositivo, venga posto in essere nei

solli casi in cui si sia verificata in concreto una deviazione dal sistema ipotizzato in via generale dal legislatore<sup>14</sup>.

Quando avviene, come è avvenuto nel nostro ordinamento, che la realizzazione dell'interesse dello Stato all'acquisizione delle somme dovute venga affidata unicamente al contribuente, senza che a tal fine si renda assolutamente necessaria l'emanazione di atti da parte della pubblica amministrazione<sup>15</sup>, è evidente che la dichiarazione, ove prevista, assuma un ruolo di assoluta preminenza, e che è proprio in base ad essa che il contribuente effettua quella serie di attività, aventi una specifica rilevanza giuridica, dirette alla

<sup>14</sup> In effetti, anche nell'assetto normativo precedente alla riforma degli anni settanta, la considerazione fatta sulla eccezionalità dell'intervento a rilevanza esterna dell'amministrazione poteva già argomentarsi dal disposto dell'art. 31 del T.U. n. 645 del 1958, il quale espressamente sanciva che "l'Amministrazione finanziaria, previo controllo delle dichiarazioni presentate, procede *se del caso* all'accertamento degli imponibili dichiarati e all'accertamento d'ufficio di quelli omessi": cfr., sul punto, BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, cit., pag. 65.

<sup>15</sup> Anche se le effettive difficoltà d'ordine tecnico che si incontrano nella determinazione della base imponibile potrebbero oggi, certamente più che in passato, a ritenere inevitabile (se non addirittura auspicabile) un intervento dell'amministrazione. Si veda, per questo profilo, in passato, GIANNINI M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, pag. 66. Vale la pena di segnalare, già in questa sede, che secondo un risalente indirizzo della giurisprudenza, si riteneva non sussistere l'ipotesi di infedeltà della dichiarazione nei casi in cui il contribuente, pur avendo indicato un reddito inferiore a quello effettivo, non avesse riportato elementi difformi dalla realtà; e ciò in quanto sul contribuente incomberebbe esclusivamente l'obbligo di dichiarare gli elementi utili per la determinazione dell'imponibile, mentre la valutazione giuridica di tali elementi sarebbe rientrata tra i compiti dell'amministrazione: così, per tutte, Cass., 28 giugno 1976, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, pag. 2330. Tuttavia, occorre solo prendere atto che le difficoltà di ordine tecnico che sussistono per la determinazione della base imponibile rappresentano un dato di fatto; l'interprete, pertanto, potrà discutere delle scelte fatte dal legislatore sotto il profilo della loro adeguatezza rispetto alla realtà sulla quale le stesse sono destinate ad incidere, ma non potrà discostarsi - nella ricostruzione del fenomeno impositivo - dalle conseguenze che ne derivano.

esatta determinazione del *quantum* dell'imposta dovuta (cd. autoliquidazione del tributo)<sup>16</sup>.

Né vale l'obiezione, che pure è stata avanzata in passato secondo la quale nei casi in cui non si manifestasse un provvedimento a rilevanza esterna da parte dell'amministrazione, vi sarebbe comunque un provvedimento "implicito" di accettazione della dichiarazione presentata dal contribuente<sup>17</sup>.

Tale rilievo non soltanto non trova esplicita conferma nell'ambito delle norme di diritto positivo, ma trova anche un ostacolo insormontabile nella considerazione che, se fosse valido, dovrebbe dedursi l'esistenza del potere del contribuente di riconoscere con la dichiarazione l'esistenza nei suoi confronti dell'obbligazione tributaria; il che significherebbe anche attribuire alla dichiarazione natura negoziale, ipotesi che, come si specificherà meglio allorché si affronterà la problematica del contenuto e della natura della dichiarazione, viene negata pressoché unanimamente in dottrina e in giurisprudenza.

Quanto innanzi affermato non comporta necessariamente che con la dichiarazione la legge imponga, infatti, al contribuente una sorta di riconoscimento del proprio debito<sup>18</sup>, ma solo il più limitato obbligo di indicare il presupposto di fatto del tributo, verificatosi secondo legge, ed indicare la base imponibile sulla quale applicare le aliquote via via previste dalle singole disposizioni normative e pervenire così, la maggior parte delle volte, alla determinazione dell'imposta dovuta.

Del pari, nel caso in cui il contribuente non abbia adempiuto correttamente al citato obbligo o si sia astenuto dal presentare la

<sup>16</sup> Su queste stesse considerazioni, si veda BASCIU - NUZZO, *Voce Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. IV, pag. 4 ss.

<sup>17</sup> Tesi, sostenuta, da FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, pag. 122 ss.

<sup>18</sup> Per ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 580, come si è già ricordato, con la dichiarazione avviene il semplice (doveroso) riconoscimento della misura dell'imponibile, al quale riconoscimento la legge riallaccia la costituzione dell'obbligo tributario. Per la giurisprudenza, in questo stesso senso, cfr., Cass. 29 aprile 1982, n. 2691 in *Rass. Avv. Stato*, 1982, II, pag. 244.

dichiarazione, non può con ciò affermarsi che egli abbia voluto contestare l'esistenza della propria obbligazione, ma solo che in tale modo sia stato posto in essere un comportamento omissivo che, in linea di principio, potrà essere accertato e sanzionato da parte della pubblica amministrazione.

In via di sintesi, la circostanza che la fattispecie tributaria sia già prevista dalla legge esclude la necessità dell'emanazione di un atto di accertamento, essendo soltanto necessario che venga effettuata l'operazione tecnica di traduzione in termini monetari dell'avveratosi presupposto di fatto al fine di rendere operante l'effetto voluto dalla norma, e cioè appunto la liquidazione della base imponibile<sup>19</sup>.

L'"accertamento" preventivo del presupposto d'imposta e, quindi, la ricognizione della sussistenza del fatto e la sua qualificazione giuridica con efficacia preclusiva, non rappresenta, pertanto, una necessità ineluttabile ai fini della richiesta di pagamento del tributo<sup>20</sup>; e ciò nemmeno nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia spontaneamente e correttamente adempiuto all'obbligo impostogli dalla legge, atteso che, in determinati casi, la legge stessa può anche stabilire che non si proceda ad un tale formale accertamento, per ragioni di speditezza della procedura diretta a soddisfare l'interesse pubblico collegato al prelievo tributario.

<sup>19</sup> Sulla funzione dell'atto di liquidazione ed in particolare, sulla definizione di atto che si qualifica per l'effetto di liquidazione di un elemento illiquido della fattispecie materiale, e quindi del presupposto in relazione al quale si producono, in virtù della legge, gli effetti, cfr., CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit., pag. 24 ss. che, per verificare questo effetto di liquidazione, ha prospettato l'esempio dell'obbligazione da risarcimento che nasce appena si produce un danno che sia conseguenza dell'azione o omissione, almeno colposa del soggetto, ma che richiede un'operazione di stima per la determinazione della somma dovuta; elemento, questo, subito presente, ma inizialmente illiquido.

<sup>20</sup> Così, argomentando sempre dall'obbligazione di risarcimento del danno, è stato osservato che nulla vieta che il danneggiante ed il danneggiato si accordino intorno al *quantum* del risarcimento e lascino tuttavia impregiudicato il punto della sussistenza o meno della responsabilità: in tali casi, dunque, si verifica l'effetto di liquidazione e resta escluso quello di accertamento: così, CAPACCIOLI, *op. e loc. cit.*

Emerge da queste brevi considerazioni la distinzione tra la nozione di "autoliquidazione" e la nozione di "autoaccertamento" elaborata dalla dottrina meno recente con riferimento alle ipotesi in cui il pagamento del tributo segue immediatamente il verificarsi del presupposto di fatto, senza che a tal fine si rendano necessari atti, né da parte dell'amministrazione, né del contribuente<sup>21</sup>.

La nozione di "autoaccertamento" si è, infatti, potuta prospettare unicamente partendo dalla considerazione che l'applicazione della norma al caso concreto presupporrebbe l'accertamento giuridico dei fatti al cui verificarsi la legge ricollega l'obbligo di pagare il tributo; considerazione questa che, a sua volta, implica che sia lo stesso contribuente a dover procedere ad un siffatto accertamento nei casi in cui la procedura di attuazione della norma non preveda espressamente l'emanazione di un atto dell'amministrazione.

Il contribuente, come si è appena rilevato, non deve invece compiere alcun accertamento giuridico della sussistenza della fattispecie imponibile manifestatasi nei suoi confronti<sup>22</sup>, ma molto più semplicemente deve applicare la legge seguendo i criteri stabiliti di volta in volta al fine di pervenire alla fissazione del *quantum* dell'imposta dovuta. Conseguentemente finisce per assumere concreta rilevanza giuridica, non tanto l'operazione mentale che precede il pagamento, ma il fatto che la somma pagata corrisponda obiettivamente a quella che per legge doveva essere pagata<sup>23</sup>.

Se poi dovesse esserci l'intervento dell'amministrazione, quale esternazione dei poteri di controllo stabiliti dalla legge, questo sarà

<sup>21</sup> Sulla nozione di autoaccertamento, elaborata con riferimento alle ipotesi di adempimento spontaneo da parte del soggetto passivo in cui gli organi di controllo intervengono solo saltuariamente, a posteriori, per verificare ed eventualmente per completare gli atti già compiuti cfr., in partic., PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit., pag. 167; TESORO, *Principi di diritto tributario*, cit. pag. 281 ss.; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 14 ss.

<sup>22</sup> Un vero e proprio accertamento si ha, infatti, solo quando l'applicazione della norma astratta al caso concreto è obbligatoria e vincolativa: così, CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1926, pag. 132 ss.

<sup>23</sup> Su questi concetti, cfr., BASCIU - NUZZO, *Voce Autoliquidazione del tributo*, cit., pag. 2; SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1999, pag. 98 ss.

diretto a "riaffermare" l'an ed il *quantum* dell'obbligazione e a modificare la situazione soggettiva del debitore d'imposta in quella di contribuente inadempiente, nei casi in cui costui abbia in concreto violato la legge o non la abbia correttamente applicata<sup>24</sup>; conseguentemente, l'accertamento dell'illecito presuppone il preventivo accertamento dell'esistenza dell'obbligazione.

Si spiega così, agevolmente, la funzione *alternativa* dell'accertamento rispetto alla dichiarazione che viene emanato proprio per supplire alla mancata *collaborazione*<sup>25</sup> da parte del contribuente nel realizzare quell'effetto di liquidazione che si sarebbe dovuto generare con la presentazione della dichiarazione<sup>26</sup>.

A conforto di queste considerazioni, si può anche rilevare - prendendo a modello l'attuale disciplina delle imposte dirette, nell'ambito della quale, com'è noto, si è tradizionalmente affrontato con maggiore sistematicità lo studio della funzione della dichiarazione rispetto all'accertamento - che è la legge ad indicare dettagliatamente i criteri di quantificazione e le modalità di rappresentazione dei fatti suscettibili di imposizione e che tutti gli atti in cui si articola la procedura siano atti dello stesso contribuente: è il contribuente, infatti, che nel presentare la propria dichiarazione indica la base imponibile, liquida l'imposta e provvede - secondo tempi e modalità stabiliti - al pagamento delle somme dovute.

Se il contribuente adempie correttamente a siffatti obblighi, non c'è spazio per un intervento dell'amministrazione e la procedura di attuazione del rapporto d'imposta si esaurisce; così come detta procedura si esaurisce se - anche in caso di parziale o totale inadempimento - siano inutilmente decorsi i termini di decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei poteri di controllo e di accertamento da parte degli uffici<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Così, BASCIU - NUZZO, *op. cit.*, pag. 4.

<sup>25</sup> Sul concetto della dichiarazione quale atto di collaborazione, cfr., MICHELI - TREMONTI, *Voce Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1979, vol. XXIX, pag. 423 ss.

<sup>26</sup> CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit., pag. 27.

<sup>27</sup> Ciò consente, dunque, di affermare che appare del tutto sterile concepire il fenomeno impositivo in chiave provvedimentoale: sia la dichiarazione che l'accertamento, infatti, sono atti previsti dalla legge quali fattispecie della riscossione che,

All'amministrazione finanziaria vengono, in definitiva, conferiti specifici poteri di controllo e di vigilanza sul corretto adempimento del contribuente che possono sfociare, se esercitati entro i termini di legge, in provvedimenti di accertamento e di repressione delle eventuali violazioni commesse, funzionalmente preordinati ad assicurare allo Stato lo stesso risultato materiale che sarebbe dovuto conseguire ad una corretta esecuzione di quegli obblighi da parte del debitore d'imposta.

#### 1.4. LA NATURA DELLA DICHIARAZIONE: IL TRADIZIONALE INDIRIZZO DELLA DOTTRINA.

Sgombrato il campo dall'equivoco che - partendo dalle originarie premesse delle teorie costitutive - assegnava alla dichiarazione un ruolo servente rispetto all'accertamento e le conferiva la qualifica di presupposto procedimentale della definizione del rapporto d'imposta, è ora giunto il momento di affrontare la questione relativa alla natura giuridica della stessa. Tema questo che, com'è noto, è stato a lungo affrontato in sede dottrinale e giurisprudenziale, ma che attualmente richiede l'effettuazione di ulteriori approfondimenti, anche in considerazione degli interventi normativi di questi ultimi tempi che portano inevitabilmente allo spostamento dell'indagine su diversi e più articolati livelli.

Per sintetizzare i termini di una discussione che si è protratta negli anni, occorre, preliminarmente ricordare che, sin dall'origine dello studio del tema in discussione, si è individuata la collocazione della dichiarazione dei redditi nella categoria degli *atti giuridici* ed

---

in presenza di validi presupposti, configurano un'imposta effettivamente dovuta e che, in assenza di corrispondenti fattispecie legali, legittimano (temporaneamente) l'amministrazione a ritenere o richiedere le imposte versate o dichiarate, atteso il diritto del contribuente al rimborso di quanto erroneamente pagato o ad impugnare gli atti di riscossione. Sul punto, cfr., in partic., FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 358 ss.

in particolare, nell'ambito di quella sottocategoria di quegli atti il cui carattere essenziale consiste "in ciò che l'atto è costituito da un discorso, essendo questo il mezzo per rendere noto ad altri il proprio pensiero"<sup>28</sup>.

Dal contegno dell'agente (cd. aspetto esterno della dichiarazione) scaturiscono, poi, differenti qualificazioni giuridiche: si distinguono, infatti, le dichiarazioni *imperative* (o di volontà) da quelle di *scienza*, a seconda che il pensiero dell'agente sia costituito o meno da un comando.

Orbene, era inevitabile che partendo da quella risalente impostazione teorica più innanzi ricordata che - muovendo dalla supposta coincidenza costante tra titoli definitivi di iscrizione a ruolo e titoli costitutivi dell'obbligazione - ravvisava nella dichiarazione dei redditi l'atto costitutivo del debito d'imposta, si arrivasse ad assegnare ad essa, anche se con diverse giustificazioni, a seconda delle diverse premesse logiche del discorso, natura di atto normativo<sup>29</sup>, e quindi di atto negoziale avente quale contenuto essenziale l'asserzione o la statuizione di determinati effetti giuridici.

<sup>28</sup> CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, pag. 279, cui si deve la distinzione tra operazioni (atti ad evento fisico) ed ispezioni o dichiarazioni (atti ad evento psichico) derivante dalla distinzione fatta dai penalisti tra evento ed azione.

<sup>29</sup> Così, FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, cit., pag. 29 ss.; ID., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997, pag. 393 ss.; BAFILE, *Osservazioni sulla natura giuridica della dichiarazione tributaria*, in *Rass. Avv. Stato*, 1980, I, pag. 361; ID., *Considerazioni sugli effetti della dichiarazione*, in *Rass. Avv. Stat.*, 1983, I, pag. 935; ID., *Osservazioni sulla revocabilità della dichiarazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1984, II, pag. 251 ss.; ID., *Sugli effetti della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 1985, I, pag. 418 ss. in cui la dichiarazione viene definita come atto negoziale, anche se non di volontà, unilaterale recettizio, di riconoscimento di debito; BATISTONI FERRARA, *La dichiarazione nel sistema dell'accertamento tributario*, Pisa, 1979, pag. 24. Su concezioni autonome basate su una peculiare concezione del negozio giuridico come "assetto normativo" di interessi socialmente rilevanti: D'AMATI, *Voce Redditi (dichiarazione dei)*, in *Nov.mo Dig. Italiano*, Torino, 1967, vol. XIV, pag. 1085; ID., *La dichiarazione tributaria e la crisi del negozio giuridico*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, I, in partic., pag. 493 ss.



Siffatta impostazione, ridotta nei suoi termini essenziali, portava più precisamente a qualificare la natura della dichiarazione a seconda del diverso tipo d'imposta alla quale si riferiva.

Nei casi in cui mancava l'accertamento si supposeva, infatti, esistere un nesso genetico tra dichiarazione ed obbligazione tributaria e si assegnava, pertanto, alla stessa natura di atto di volontà negoziale<sup>30</sup>. Nei casi in cui alla dichiarazione seguiva l'accertamento, invece, si riteneva non sussistere più quel predetto nesso genetico e la dichiarazione degradava a mero atto giuridico<sup>31</sup>.

Stupiva, tuttavia, il fatto che da una medesima fattispecie normativa potessero derivare effetti diversi; così come inaccettabile apparì il fatto che potesse ritenersi l'autore dell'atto a scegliere, di volta in volta, il tipo di effetti collegabile alla dichiarazione, essendo tale compito esclusivamente rimesso all'ordinamento giuridico.

Quando interveniva l'avviso di accertamento, infatti, la dichiarazione - se prodotta con l'intento di far scaturire l'obbligazione - sarebbe divenuta un atto inutile; quando mancava l'accertamento, si sarebbe dovuto indagare sull'esistenza o meno nel dichiarante della volontà di far scaturire la nascita dell'obbligazione<sup>32</sup>.

L'elaborazione successiva della tematica portò, come si è innanzi visto, a ridimensionare il ruolo dell'accertamento nel sistema di applicazione dell'imposta e ad escludere che la dichiarazione, proprio per la varietà degli schemi esistenti anche nell'ambito di una stessa imposta, potesse assumere, a volte, natura dichiarativa ed altre volte, natura costitutiva dell'obbligazione tributaria.

L'irrilevanza della volontarietà degli effetti, che era conseguenza logica della considerazione - da ritenersi unanimemente accolta in dottrina anche dai sostenitori della teoria costitutiva - che è sempre la legge a stabilire il presupposto di fatto del tributo, portò ad

<sup>30</sup> Così, anche BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1957, pag. 23 che riconosce che tale costruzione teorica finisce con il trasformare l'obbligazione tributaria in un'obbligazione negoziale.

<sup>31</sup> Sul punto, cfr., RUSSO, *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, pag. 243.

<sup>32</sup> RUSSO, *op. e loc. cit.*

escludere che la dichiarazione potesse considerarsi un negozio e ad includere la stessa nella categoria dei meri atti giuridici<sup>33</sup>.

In particolare, l'assenza di un contenuto negoziale e la considerazione della "doverosità" dell'atto, portarono a qualificare la stessa una *dichiarazione di scienza* anche se l'espressione, mutuata dalla teoria generale, risulta oggi, più che in passato, approssimativa quando è utilizzata in ambito tributario, in quanto non consente di cogliere pienamente né i molteplici contenuti della dichiarazione, né gli effetti che scaturiscono dalla sua produzione.

L'utilizzo di quell'espressione consente solo di percepire, con immediatezza, l'esclusione della dichiarazione tributaria dalla categoria delle dichiarazioni di volontà<sup>34</sup> e la sua assoluta irrilevanza ai fini della *costituzione* dell'obbligazione tributaria<sup>35</sup>.

#### 1.5. L'APPROSSIMAZIONE QUALIFICATIVA DELLA DICHIARAZIONE QUALE "DICHIARAZIONE DI SCIENZA": LA MOLTEPLICITÀ DI FUNZIONI DELL'ATTO DICHIARATIVO.

Attribuire ad un dato atto la qualifica di dichiarazione di scienza non è, infatti, sufficiente ai fini del suo inquadramento sistematico dovendosi distinguere, preliminarmente, nell'ambito di tale

<sup>33</sup> La distinzione tra negozi e meri atti giuridici si basa essenzialmente sulla diversità della fonte produttiva degli effetti conseguenti all'atto. Nel caso di negozio giuridico gli effetti sono, infatti, direttamente collegabili all'atto, mentre nell'ipotesi di mero atto giuridico, la fonte degli effetti è da ricercarsi nella norma dell'ordinamento che prevede l'atto come elemento della fattispecie: per questo motivo, si ritiene il negozio costitutivo di effetti e l'atto giuridico costitutivo della fattispecie. Sul punto, cfr., RUSSO, *op. in ult. cit.*, pag. 245.

<sup>34</sup> Sulla presenza di eventuali scelte di natura volontaria in dichiarazione, si veda, *infra*, par. 1.6.

<sup>35</sup> Per TESAURO, come si è già riferito, dovendosi respingere sia la tesi che esclude la dichiarazione dalla fattispecie costitutiva del debito d'imposta, che quella che eleva la dichiarazione a fattispecie esclusiva e fonte normativa dell'obbligazione, la dichiarazione fa parte, insieme al presupposto, d'una fattispecie legale complessa: cfr., *Il rimborso d'imposta*, *cit.*, pag. 109 ss.

categoria, quelle dichiarazioni che muovono da una base di verità, con le quali si afferma, cioè, come vero l'esistenza di un fatto giuridicamente rilevante, da quelle che muovono da una base di volontà<sup>36</sup>.

Tra queste ultime, un discorso a parte va fatto per le dichiarazioni cd. *da condono* che presentano elementi del tutto peculiari rispetto alle ordinarie dichiarazioni tributarie.

Si tratta, in linea di principio, di dichiarazioni libere (nel senso che non sono obbligate, anche se il dichiarante è esposto ad una serie di effetti e di responsabilità), che contengono *declarationes contra se*, atteso che espongono maggiori imponibili e/o maggiori imposte rispetto alle dichiarazioni originariamente presentate nei singoli periodi d'imposta, e che producono effetti a prescindere dall'esistenza del fatto dichiarato e, quindi, del presupposto<sup>37</sup>.

Per questo la legge specifica, di norma, che la dichiarazione di condono è "irrevocabile", atteso che la realtà dei fatti dichiarati è del tutto irrilevante<sup>38</sup>; gli effetti premiali scaturenti dalla sua presentazione sono preclusivi, nel senso che definiscono con efficacia preclusiva non il presupposto, che è estraneo ai fatti dichiarati, ma il solo imponibile o la sola imposta indicati che vengono giuridicamente ad esistenza anche se non veritieri e, quindi, anche se non collegati ad effettive manifestazioni di capacità contributiva del dichiarante.

<sup>36</sup> Sulla questione NUZZO, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, pag. 42 ss.

<sup>37</sup> E' stato rilevato in dottrina che la nozione di domanda di condono, utilizzata convenzionalmente, risulta impropria in quanto evoca una richiesta o un'istanza rivolta all'amministrazione finanziaria. Si tratta, in realtà, di un atto con il quale non si chiede il condono, ma attraverso la quale si usufruisce della normativa premiale sul condono, sempreché sussistano le condizioni formali e sostanziali stabilite dalla legge. Per questo motivo, si è in presenza di un atto giuridico recettizio mediante il quale il contribuente si avvale del condono cui è correlato il potere del dichiarante di realizzare, mediante una dichiarazione di volontà, la fattispecie legale sostitutiva degli ordinari titoli sostanziali giustificativi del prelievo: così, MUSCARA', *Condono e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, I, pag. 340 ss.

<sup>38</sup> Si confronti, in partic., l'art. 57 della L. n. 413/1991. Più di recente, gli artt. 7, 8 e 9 della L. 27 dicembre 2002, n. 289.

Questa ricostruzione non si adatta, tuttavia, ad ogni dichiarazione di condono, se si considera la variabilità dei contenuti dei diversi atti previsti nelle varie leggi che sono state emanate in materia nel corso degli anni.

Del tutto peculiare è, infatti, la dichiarazione di condono conseguente ad un accertamento (sia quella cd. integrativa, che quella di definizione automatica): in questo caso, infatti, la dichiarazione assume più propriamente la natura di una dichiarazione di volontà non negoziale, e non quella di dichiarazione (libera) di scienza<sup>39</sup>. In presenza di accertamento, infatti, il contribuente, attraverso la dichiarazione di condono esprime un atto di volontà che, in via del tutto eccezionale, implica una scelta entro alternative disposte dallo stesso legislatore e non dal dichiarante stesso al fine di estinguere la lite con il fisco<sup>40</sup>.

Di qui la diversità della funzione e contenuti della dichiarazione da condono rispetto alla dichiarazione (ordinaria) tributaria.

La funzione della prima dichiarazione non è, infatti, quella di rappresentare uno strumento di conoscenza per l'amministrazione finanziaria di fatti economicamente valutabili.

Se si è già manifestata la funzione di accertamento, la dichiarazione da condono costituisce una fattispecie legale che incide su quella costituita dall'atto impositivo<sup>41</sup>; l'imposta scaturente da tale dichiarazione risulta, infine, acquisita a titolo definitivo<sup>42</sup>, salva l'ipotesi di errori materiali o di violazioni delle norme sul

<sup>39</sup> Così, PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, pag. 238 ss.

<sup>40</sup> Integrando gli imponibili dichiarati, secondo criteri automatici disposti dalla legge, o dichiarando solo una maggiore imposta, sempre al fine di definire in via automatica il periodo d'imposta (cfr., in materia d'imposte sui redditi e in materia d'IVA, rispettivamente, gli artt. 34 e 44, nonché 38 e 49 della L. 413/1991 e, più di recente, i citt. artt. 8 e 9 della L. 289/2002).

<sup>41</sup> Cfr., sul punto, TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, pag. 46.

<sup>42</sup> Va notato che l'estinzione del giudizio si realizza, secondo legge, quando viene liquidata l'imposta dall'ufficio, indipendentemente dalla eventuale riscossione della stessa. Il condono va, infatti, equiparato all'avviso di accertamento divenuto definitivo o alla decisione passata in cosa giudicata rappresentando il fondamento di un debito già definitivamente determinato, sindacabile solo se non conforme alla legge: cfr., MUSCARA', *op. cit.*, pag. 338 ss.

condono da parte del dichiarante<sup>43</sup>, e comporta la definitività dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione originaria<sup>44</sup>.

La legge sembrerebbe stabilire questo effetto qualunque sia il tipo di dichiarazione da condono prescelta: a seguito della sua presentazione il contribuente non può più modificare i dati e gli elementi posti a base della dichiarazione originaria, al fine di conseguire un rimborso delle somme versate in base a quest'ultima, né ricorrere contro il ruolo emesso per riscuotere somme dichiarate e non versate.<sup>45</sup> E ciò, di norma, anche nel caso di dichiarazione cd. integrativa semplice, dove il risultato cui si perviene è quello d'una mera integrazione del reddito complessivo in precedenza dichiarato, senza definizione automatica del periodo d'imposta<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> Cfr., di recente, Cass. 16 maggio 2002, n. 7172 che, con riferimento alla legge sul condono di cui al D.L. n. 429/1982, nel caso di errore materiale commesso dal contribuente nella compilazione della colonna riservata all'indicazione della modalità di condono prescelta (definizione automatica, anziché dichiarazione integrativa semplice) ha ritenuto che, in presenza di errori materiali riconoscibili tali per cui sia possibile ricostruire con sicurezza l'effettivo contenuto della dichiarazione integrativa, solo apparentemente difforme dal testo redatto, la dichiarazione medesima deve considerarsi valida ed efficace in relazione al suo effettivo contenuto. Secondo la citata sentenza, inoltre, l'accertamento volto a stabilire se si sia effettivamente in presenza di un errore manifesto ed immediatamente riconoscibile, è attribuito esclusivamente al giudice tributario, posto che esso involge necessariamente valutazioni di merito dipendenti da indagini di fatto, le cui conclusioni non sono censurabili in sede di legittimità, se sorrette da motivazione adeguata e prive di errori logico-giuridici.

<sup>44</sup> Sulla "definitività" dell'imposta dichiarata e sulla "definitività" della dichiarazione da condono, si vedano, di recente, in giurisprudenza: Cass. 20 dicembre 2002, n. 18171; 2 dicembre 2002, n. 17026; 2 aprile 2002, n. 4698.

<sup>45</sup> L'assunto presuppone che l'imposta originariamente dichiarata costituisca un dato di base "amorfo" in riferimento al quale viene determinato un ulteriore ammontare d'imposta definitivamente dovuto: così, MUSCARA', *op. cit.*, pag. 343.

<sup>46</sup> Su queste considerazioni, MUSCARA', *op. e loc. in ult. cit.* Per completezza si segnala che, solo di recente, per effetto della riapertura dei termini di condono originariamente previsto dalla L. n. 289/2002 di cui agli artt. 34, D.L. 30 settembre 2003, n. 269 e 2, commi da 45 a 51, L. 24 dicembre 2003, n. 350, è stata concessa al contribuente la possibilità di avvalersi di diverse e più ampie forme di sanatoria, anche riferite allo stesso settore impositivo ed alla stessa annualità, mediante presentazione di altra dichiarazione da condono per correggere quelle presentate in

Diverse considerazioni vanno fatte per le dichiarazioni che, come si è dapprima precisato, muovono, invece, da una base di verità.

L'aspetto qualificatorio di tali dichiarazioni, che produce conseguenze immediate in tema di ritrattabilità della dichiarazione, come più innanzi si verificherà, è da rinvenirsi nella considerazione dell'esistenza o meno nella legge dell'interesse alla verità del fatto dichiarato rispetto agli altri interessi giuridicamente protetti (interessi privati in capo all'autore dell'atto, al destinatario o interessi alieni, in particolare, interessi pubblici). Se non vi è un interesse specifico all'emissione della dichiarazione, la legge ne rende infatti libera la produzione, volendo in tal modo tutelare il solo interesse a che non venga detto il falso; in caso contrario, la dichiarazione diventa obbligata e la legge tutela l'interesse a che venga detto il vero<sup>47</sup>.

La dichiarazione tributaria è, allora, una dichiarazione (di verità) obbligata, nel senso che la legge ne impone la produzione al fine di tutelare interessi pubblici o alieni per far conoscere a terzi fatti prodottisi nella sfera giuridica del soggetto a carico del quale è posto l'obbligo di dichiarare e ne disciplina, anche sotto il profilo sanzionatorio, il contenuto, i tempi e le modalità di produzione.

La dichiarazione tributaria è, inoltre, *recettizia*, atteso che con essa si attua un processo alla cui origine sta la direzione specifica impressa perché altri la riceva, che consente di distinguere la stessa dalla dichiarazione meramente "indirizzata", che si ha qualora non

precedenza o per integrare gli imponibili già dichiarati. In tali casi, gli effetti conseguenti al perfezionamento della nuove procedure si sovrappongono, senza sostituirsi, a quelli prodotti nelle dichiarazioni originariamente presentate: così, circ. min. 18 febbraio 2004, n. 7/E alla quale si rinvia per l'analisi delle diverse ipotesi di integrazione. Va, comunque, precisato che in presenza di dichiarazione integrativa semplice, l'Ufficio può operare con la procedura di liquidazione, ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973, ovvero con la procedura di accertamento, per recuperare materia imponibile ulteriormente evasa, nonostante il condono, tenendo comunque presenti l'imponibile dichiarato e la franchigia stabilita dalla legge.

<sup>47</sup> Secondo PANUCCIO, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964, pag. 33, la dichiarazione di verità consiste in "un giudizio sulla esistenza reale di una situazione di fatto... cosicché... se il giudizio manca, ogni efficacia della dichiarazione viene meno".

rilevi l'effettiva conoscenza o la ricezione da parte del terzo destinatario<sup>48</sup>.

Anche se non sono mancate opinioni contrarie in dottrina<sup>49</sup>, non appare sostenibile ritenere che la dichiarazione raggiunga i suoi effetti indipendentemente dalla ricezione da parte degli uffici: la dichiarazione, infatti, esiste come tale sin dal momento della sua emissione<sup>50</sup>, ma i relativi effetti giuridici si perfezionano solo al momento della ricezione da parte dell'amministrazione finanziaria<sup>51</sup>, anche se tale momento può coincidere con quello della conoscibilità (e non della conoscenza, come invece ritenuto dalla dottrina civilistica) e cioè con l'epoca in cui la stessa raggiunge la sfera di controllo del destinatario<sup>52</sup>.

<sup>48</sup> Cfr., SCHLESINGER, *Voce Dichiarazione (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1964, vol. XII, pag. 380; GIANPICCOLO, *Voce Dichiarazione recettizia*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1964, vol. XII, pag. 384 ss.; FALZEA, *Voce Fatto giuridico*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1967, vol. XVI, pag. 941 ss.

<sup>49</sup> Si vedano sulla questione le considerazioni di SAMMARTINO, *Voce La dichiarazione d'imposta*, in *Trattato Dir. Tributario* diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, pag. 13.

<sup>50</sup> In teoria generale, sul piano della struttura della dichiarazione, si ritiene essenziale la fase dell'espressione, mentre è discutibile se, per il perfezionamento della dichiarazione, necessiti o meno un'ulteriore attività, normalmente coeva o successiva all'espressione, ma talvolta anche antecedente, costituita dall'emissione. La fase dell'emissione costituisce una condotta diretta ad operare il distacco della formula dalla sfera del dichiarante o a rendere comunque accessibile detta formula nei confronti dei terzi. Pertanto, l'emissione può esaurirsi, a volte, nella sola approvazione di una data formula da parte di un soggetto ed altre volte richiede la redazione e sottoscrizione di un documento e/o il compimento di oneri più complessi, quali la notifica al destinatario o il ricorso a quei particolari procedimenti diretti ad assicurare la conoscenza o "conoscibilità legale" della formula utilizzata: SCHLESINGER, *op. cit.*, pag. 379.

<sup>51</sup> Secondo MAGNANI, *La dichiarazione annuale dei redditi, ed. provv.*, Padova, 1974, pag. 49, la dichiarazione tributaria si specifica rispetto alla dichiarazione recettizia in quanto dichiarazione "a notificazione necessaria" nel senso che la presentazione della dichiarazione non è semplice condizione di rilevanza giuridica esterna all'atto, ma è condizione di rilevanza giuridica *tout court*.

<sup>52</sup> Su queste considerazioni ed, in generale, sui caratteri della dichiarazione recettizia: GIANPICCOLO, *op. e loc. cit.*, CARRARO, *Voce Dichiarazione recettizia*, in *Nov. mo Dig. Italiano*, Torino, 1960, vol. V, pag. 597 s.

Si ritornerà più avanti sulla questione quando si esamineranno i caratteri essenziali della dichiarazione<sup>53</sup>. In questa sede va solo considerato che l'attuale normativa sulle modalità di presentazione della dichiarazione unificata<sup>54</sup>, nel prevedere la presentazione della dichiarazione per il tramite di intermediari abilitati alla trasmissione telematica della stessa o alle banche od uffici postali convenzionati, fa emergere con maggiore chiarezza che la dichiarazione acquista efficacia giuridica al momento in cui entra nella sfera conoscitiva del terzo cui è destinata.

Ma la considerazione che maggiormente manifesta l'approssimazione qualificativa insita nell'attribuzione della natura di dichiarazione (o manifestazione) di scienza a quella tributaria è rappresentata dal fatto che con essa il contribuente non si limita a "portare a conoscenza" dell'amministrazione l'avveramento del presupposto di fatto realizzatosi nei suoi confronti. Egli deve, infatti, anche indicare gli elementi soggettivi ed oggettivi di volta in volta stabiliti dalla legge per la determinazione della base imponibile<sup>55</sup>; con riferimento alla maggior parte dei tributi deve anche liquidare l'imposta dovuta; deve o può - a seconda dei casi - esercitare delle scelte direttamente correlabili con le procedure di applicazione delle imposte; così come deve, o può, comunicare a volte dati non immediatamente rilevanti per la determinazione delle imposte dovute.

Il contenuto tipico della dichiarazione non va, pertanto, circoscritto - come si era ritenuto in passato - alla mera esposizione di fatti intesi nella loro storicità, ma va anche ricercato nel processo di

<sup>53</sup> *Infra*, par. 2.2.

<sup>54</sup> Cfr., in particolare, l'art. 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modif. ed integ.

<sup>55</sup> Con riferimento alle imposte dirette, l'art. 1, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 testualmente richiede che la dichiarazione "deve contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse. I redditi per i quali manca tale indicazione si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni".

qualificazione e valutazione dei dati stessi, sotto il profilo della loro rilevanza giuridica<sup>56</sup>.

Con la dichiarazione, in sostanza, non si richiede una mera comunicazione di dati in ordine ai quali, peraltro, come non mancherà di rilevarsi più avanti<sup>57</sup>, potrà anche verificarsi una falsa rappresentazione della realtà, ma l'esternazione di una valutazione in merito alla rilevanza economica di certi avvenimenti o l'effettuazione di determinate scelte tra una pluralità di criteri indicati dalla stessa legge.

Si considerino, al riguardo, le ipotesi in cui la legge impone la stima di un determinato bene al fine di stabilirne il valore normale (in materia di imposte sia dirette che indirette), od ancora alle scelte che entro certi limiti l'imprenditore deve effettuare in ordine alla determinazione di alcuni componenti del reddito d'impresa (ammortamenti, rimanenze, ecc.).

Si è in presenza, nella specie, di "sfere di apprezzamento soggettivo"<sup>58</sup> che la legge assegna al contribuente che non vanno, tuttavia, ad incidere sulla natura della dichiarazione, conferendole natura negoziale, posto che - come si è già rilevato - gli effetti giuridici collegati ad essa discendono direttamente dalla legge e non dalla manifestazione di volontà del dichiarante cui, pertanto, non viene riconosciuta la possibilità di mutare gli aspetti essenziali del rapporto tributario.

Questa diretta "partecipazione" del soggetto al fatto dichiarato<sup>59</sup>, ha indotto parte della dottrina ad assimilare la dichiarazione tributaria alla confessione (stragiudiziale)<sup>60</sup>, sul presupposto basato

<sup>56</sup> D'AMATI, *La dichiarazione tributaria e la crisi del negozio giuridico*, cit., pag. 486.

<sup>57</sup> Cfr., *infra*, par. 2.1.

<sup>58</sup> Cfr., POTITO, *L'ordinamento tributario*, cit., pag. 384.

<sup>59</sup> Che manifesta la più marcata differenza della dichiarazione tributaria da quella propriamente di scienza e che solleva la questione dei limiti di responsabilità del dichiarante e, conseguentemente, dei limiti di rettificabilità dei dati dichiarati. Sul punto, *infra*, cap. V.

<sup>60</sup> Sulla questione, cfr., PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, pag. 91; TESORO, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 287 ss.; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 361 ss., ed in partic., pag. 364 che distingue il valore testimoniale della dichiarazione nel processo rispetto

su una regola d'esperienza che con essa verrebbero attestati fatti sfavorevoli al soggetto che la pone in essere (*declaratio contra se*) e da tale assimilazione sono state tratte conseguenze in tema di rettificabilità della stessa, affermandosene, in particolare, l'irretrattabilità, salvo i casi di errori di fatto (arg. ex art. 2732 c.c.)<sup>61</sup>.

Benché esistano delle affinità tra due istituti, la tesi non appare convincente, anche se la questione merita di essere ricordata nei suoi tratti essenziali atteso che la stessa continua ad esercitare ancora oggi una certa influenza sulla dottrina<sup>62</sup>.

Si è, innanzitutto, rilevata una diversità tra i due istituti di tipo soggettivo, mancando *l'animus confitendi* nel dichiarante: ma tale elemento non può ritenersi determinante ai fini della questione di cui si discute, non solo perché esso non si ritiene requisito essenziale alla confessione, già in materia processuale<sup>63</sup>, quanto perché è

---

all'efficacia costitutiva della stessa rispetto all'obbligo tributario. Per l'Autore la dichiarazione del contribuente rappresenta un elemento, liberamente valutabile, di decisione da parte del giudice senza assurgere al rango di prova legale ed è illimitatamente controvertibile con nuovi contrari argomenti che valgono a scuotere l'efficacia persuasiva; RUSSO, *Natura ed effetti della dichiarazione tributaria*, cit., pag. 235 ss.; ID., *Diritto e processo*, cit., pag. 311 ss.; TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, cit., pag. 121 ss. In senso contrario, cfr., GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali*, cit., pag. 300; VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere giuridiche*, I, Milano, 1961, pag. 351 ss.; BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione*, cit., pag. 212 ss.; GAZZERRO, *Errori nella dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, II, pag. 3 ss.; D'AMATI, *op. e loc. in ult. cit.*; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., pag. 165.

<sup>61</sup> E' significativo che la giurisprudenza più risalente ha affrontato il tema della irretrattabilità della dichiarazione, salvo i casi di errore sul fatto, proprio affermandone la natura di confessione stragiudiziale: cfr., App. Napoli 13-20 febbraio 1893; 1-10 aprile 1901 cit. in VANONI, *op. cit.*, pag. 351, nota (1). L'errore di diritto veniva pertanto ritenuto assolutamente irrilevante, anche a seguito di una perizia tendente a dimostrare l'errore di valutazione commesso dal dichiarante, mentre l'errore di fatto in cui fossero incorsi gli enti tassabili in base a bilancio era stato ritenuto lecito, sin dalla prima giurisprudenza amministrativa, che pure aveva equiparato la presentazione del bilancio alla dichiarazione.

<sup>62</sup> Cfr., in partic., RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 243 s.

<sup>63</sup> Cfr., CHIOVENDA, *Principi di diritto civile*, Napoli, 1928, pag. 817 ss. Sulle differenze tra i due istituti, si cfr., in partic., VANONI, *op. cit.*, pag. 358,

pacifico che, se con esso si vuole intendere la "consapevolezza" del fatto dichiarato da parte del soggetto agente, non può negarsi che tale consapevolezza è sicuramente presente nella dichiarazione tributaria, non foss'altro per le responsabilità che si riconnettono alla sua produzione.

Si è riscontrata, inoltre, una diversità di tipo oggettivo nel fatto che, mentre la confessione contiene solo fatti sfavorevoli al dichiarante, i fatti riportati nella dichiarazione hanno un carattere neutro. Il dichiarante è, infatti, tenuto ad indicare i fatti stabiliti dalla legge quale parametro cui commisurare l'imposta ed è innegabile che, alcuni di essi, possano esplicare anche effetti favorevoli nei suoi confronti.

Senza dire poi, che se si assimilasse la dichiarazione alla confessione non si potrebbero ammettere né le dichiarazioni negative, né quelle contenenti disposizioni esentative, né tantomeno le dichiarazioni di redditi altrui che, seppure importino l'ammissione di fatti sfavorevoli, riguardano fatti che si riflettono su un soggetto diverso dal dichiarante<sup>64</sup>.

E' pur vero che nelle ipotesi di difformità dei dati od elementi dichiarati rispetto a quelli effettivi ci si trova - il più delle volte - di fronte ad ammissioni sfavorevoli al dichiarante: ma questo "tratto confessorio", a ben vedere, non è conaturato alla dichiarazione, ma deriva dalla consapevolezza del debitore d'imposta del carattere impegnativo del contenuto dell'atto prodotto<sup>65</sup>. Tale consapevolezza rappresenta, pertanto, l'effetto derivante dalla comunicazione di elementi aventi forza vincolante rispetto al dichiarante.<sup>66</sup>

D'AMATI, *La dichiarazione tributaria e la crisi del negozio giuridico*, cit., pag. 486; NUZZO, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, cit., pag. 51 ss.

<sup>64</sup> Sulla questione si veda, D'AMATI, *op. in ult. cit.*, pag. 487.

<sup>65</sup> Cfr., RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 248. Secondo NUZZO, *op. e loc. in ult. cit.*, la rilevanza sfavorevole è in ogni comportamento dichiarativo implicante l'impegnativa di veridicità: sicché risulta corretto e perfettamente legittimo ricondurre alla confessione, quanto alla dichiarazione, l'indicata rilevanza senza che appaia necessario, per sottolinearla, assimilare l'una all'altra.

<sup>66</sup> D'AMATI, *Voce Redditi (Dichiarazione dei)*, cit., pag. 1084 s.

Se è esatto affermare che, sia nella dichiarazione, che nella confessione, esiste un interesse alla "verità" del fatto dichiarato<sup>67</sup> va, tuttavia, rilevato che detto interesse si atteggia in maniera diversa nell'ambito dei due istituti in considerazione della diversa rilevanza che ad esso viene assegnato dall'ordinamento.

La confessione è, infatti, resa libera, in quanto non esiste specifico interesse a che essa venga emessa, ma solo l'interesse generico alla verità. La dichiarazione, invece, è un atto obbligato (doveroso), perché la legge - nel prevedere l'obbligo della sua emissione e comunicazione alla pubblica amministrazione - mira alla tutela dell'interesse specifico (pubblico o alieno) a che essa venga emessa, al fine di far acquisire all'amministrazione finanziaria gli elementi utili per la conoscenza del fatto imponibile al quale si riconnette il prelievo.

E' evidente che, secondo questa impostazione del problema, solo dichiarando il "vero" si persegue lo scopo voluto dall'ordinamento: il che, naturalmente, non vuol dire che sia preclusa al dichiarante la possibilità di discostarsi da tale proponimento, ma solo che in tale circostanza, venendosi a determinare un diverso assetto degli interessi in gioco da parte dell'autore e del destinatario della dichiarazione, andranno diversamente valutate e circoscritte le conseguenze di siffatto comportamento sotto il profilo sanzionatorio; così come andranno diversamente riguardate le ipotesi di rettificabilità e di revocabilità dei dati dichiarati<sup>68</sup>.

La dichiarazione, a differenza della confessione non ha, in definitiva, né direttamente, né indirettamente, efficacia preclusiva sulla pretesa tributaria.

La confessione costituisce, infatti, una forma di prova legale, non ammette la prova contraria, se non per la presenza di errori di fatto ed il giudice ha limitata libertà di apprezzamento degli elementi obiettivi in essa contenuti. La dichiarazione, viceversa, come meglio si specificherà più avanti quando si affronterà la tematica della ritrattabilità dei dati dichiarati<sup>69</sup>, rileva ed ha efficacia in ordine ai

<sup>67</sup> Come ha rilevato, NUZZO, *op. cit.*, pag. 43 ss.

<sup>68</sup> Così, NUZZO, *op. e loc. in ult. cit.*

<sup>69</sup> *Infra*, cap. V.

fatti in essa riferiti e complessa appare la questione della rettifica dell'errore commesso in sede di valutazione dei fatti stessi effettuata in occasione della sua presentazione, atteso che è la legge la fonte normativa dell'obbligazione tributaria ed è soltanto ad essa che occorrerebbe riferirsi per accertare, pur in presenza di errori, la misura dell'effettivo debito d'imposta<sup>70</sup>.

La dichiarazione, quando è seguita dall'emanazione di uno o più atti d'imposizione costituisce, in ogni caso, un atto di assoluta rilevanza nel procedimento di accertamento.

E ciò, sia perché l'amministrazione, quando elabora i dati dichiarati dal contribuente, non è, in linea di principio, tenuta a verificare la corrispondenza al vero dei fatti in essa riportati sfavorevoli al dichiarante; sia perché l'amministrazione può pervenire ad una diversa determinazione dell'imponibile dichiarato solo a seguito dell'accertamento dell'incompletezza, infedeltà o inesattezza della dichiarazione stessa.<sup>71</sup>

In base a questi rilievi si comprende il motivo per il quale in dottrina si è valorizzata la funzione della dichiarazione in chiave di contraddittorio<sup>72</sup>, soprattutto con riferimento ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo, in ordine ai quali la rappresentazione dei fatti fiscalmente rilevanti, già nell'ambito delle scritture contabili, assume un ruolo determinante in considerazione dell'obbligo dell'amministrazione di tener conto delle registrazioni effettuate e dei documenti utilizzati (e un tempo addirittura allegati alla stessa) da parte del contribuente nella concreta valutazione dei fatti che giustificano l'imposizione<sup>73</sup>.

<sup>70</sup> Per queste considerazioni, cfr., TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, cit., pag. 122.

<sup>71</sup> TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1978, pag. 465 ss.; LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, pag. 1549; ID., *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, pag. 1518; PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, cit., pag. 93 ss.

<sup>72</sup> LA ROSA, *Accertamento tributario*, cit., pag. 1549.

<sup>73</sup> DOLFIN, *Voce Redditi (dichiarazione)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1988, vol. XXXIX, pag. 151. Sul punto, più diffusamente, *infra*, par. 5.6.

Si aggiunga inoltre, e sempre con riferimento al settore delle imposte sui redditi nell'ambito del quale si è tradizionalmente incentrato lo studio del fenomeno dichiarativo, che, per effetto delle sempre maggiori statuizioni di obblighi di natura formale, oltre che sostanziale, e per la crescente formalizzazione di regole di determinazione automatica ed autoritativa della base imponibile, si è attualmente in presenza d'un sistema che si allontana sempre più dall'imposizione del reddito effettivo e che, di riflesso, si presta a modalità di accertamento più di tipo sintetico od induttivo, che di tipo analitico nell'ambito delle quali è ancora più complesso stabilire il valore dei dati esposti in dichiarazione<sup>74</sup>.

La dichiarazione, infine, esplica una sua peculiare funzione anche sul piano della riscossione e del rimborso<sup>75</sup>.

Si è già verificato che, a differenza del precedente sistema normativo, essa non contiene soltanto l'individuazione dei presupposti impositivi e la determinazione della base imponibile, ma di norma anche la liquidazione dell'imposta dovuta dal contribuente o l'evidenziazione dell'eventuale credito a lui spettante. Essa, pertanto, costituisce titolo giustificativo dei versamenti in base ad essa dovuti e, in caso di omessi versamenti, titolo di iscrizione a ruolo delle imposte dovute in base agli imponibili in essa indicati<sup>76</sup> così come può, infine, ricorrendone le condizioni, costituire titolo che legittima il rimborso delle maggiori imposte pagate.

<sup>74</sup> Cfr., *infra*, par. 2.3. Le innovazioni legislative di questi ultimi anni, com'è noto, hanno accentuato l'anticipazione del prelievo e la frammentazione dei modelli di controllo, ed hanno, nel contempo esaltato la valorizzazione del contraddittorio per tutelare le situazioni soggettive del contribuente. Ne è derivata una serie di fattispecie in cui si sovrappongono atti di accertamento e di riscossione che ha anche determinato l'affievolimento della globalità dell'accertamento. Il criterio di fondo di questi interventi legislativi sembrerebbe essere costituito, secondo FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 267, dal rapporto tra attendibilità dell'accertamento del presupposto rispetto agli elementi disponibili e stabilità dell'ammontare riscosso rispetto a quello definitivamente dovuto.

<sup>75</sup> Anche in ordine a questo profilo, cfr., *infra*, par. 5.1.

<sup>76</sup> Cfr., per le imposte dirette l'art. 2, comma 7, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e succ. modif. ed integr.

1.6. LE DETERMINAZIONI DI VOLONTÀ PRESENTI NELLA DICHIARAZIONE: LORO IRRILEVANZA AI FINI DELLA NATURA GIURIDICA DELLA STESSA.

Un discorso a parte va fatto in ordine a quelle determinazioni di volontà, oggi sempre più numerose, presenti nella dichiarazione.

Si pensi, in materia di imposte dirette ed IVA a quelle opzioni che possono esercitarsi sui regimi contabili di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo<sup>77</sup> o a quelle scelte rimesse alla volontà del contribuente in ordine ai criteri di tassazione di determinati proventi (ratizzazioni, forfettizzazioni, ecc.) o alle modalità di utilizzo di eventuali crediti d'imposta emergenti in sede di liquidazione del tributo; od ancora alle sempre più crescenti ipotesi di scelta tra regimi ordinari o sostitutivi d'imposizione di determinati proventi.

Si ritornerà sulla questione quando si esamineranno i limiti di rettificabilità dei dati dichiarati<sup>78</sup>; in questa sede occorre però chiedersi se, in tali circostanze, si è in presenza o meno di scelte riconducibili in senso proprio ai negozi giuridici.

L'interrogativo scaturisce dal rilievo che la scelta operata dal contribuente non è idonea a determinare effetti giuridici nuovi, non va, cioè, ad incidere sui lineamenti essenziali della disciplina in ordine alla quale è operata<sup>79</sup>, ma si limita a determinare una sorta di

<sup>77</sup> Si tenga presente che, per effetto delle modifiche apportate in materia dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, l'opzione o la revoca dei regimi di determinazione d'imposta o di regimi contabili non devono essere più esercitate in dichiarazione, ma si desumono da *comportamenti concludenti* del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. Il contribuente è tenuto, tuttavia, a comunicare l'opzione nella prima dichiarazione annuale da presentarsi successivamente alla scelta operata (art. 2 D.P.R. n. 442 cit.). In questo caso, pertanto, e limitatamente a questo dato, la dichiarazione assume propriamente natura di manifestazione di scienza, ovvero di comunicazione di un fatto appartenente al passato.

<sup>78</sup> Cfr., *infra*, cap. V.

<sup>79</sup> Sono dichiarazioni di volontà quelle che dettano un regolamento di interessi, dove non basta l'enunciazione o descrizione di un regolamento (atto normativo), ma la sua affermazione in modo precettivo. L'atto, cioè, deve presentarsi come concreta esplicazione di un potere di dettare la disciplina delineata di cui, quindi,

*trasformazione interna* alla stessa disciplina prevista dalla legge di determinazione del reddito.

La scelta di cui si discute viene, infatti, operata tra alternative che non sono liberamente stabilite dal contribuente, ma che sono dettagliatamente disposte per legge.

Appare, pertanto, sostenibile affermare che non si tratti di scelte negoziali in senso proprio<sup>80</sup>, ma di manifestazioni di volontà (non negoziali)<sup>81</sup> che attengono a profili secondari di regolamentazione di una disciplina già prevista dalla legge<sup>82</sup>.

La presenza di queste scelte non può, pertanto, andare a modificare la natura della dichiarazione: la stessa rimane, infatti, di scienza - con tutte le riserve in precedenza espresse sull'approssimazione insita in tale qualificazione - in quanto essa resta essenzialmente il *veicolo informativo* dei presupposti di fatto del tributo ai fini dei successivi controlli da parte dell'amministrazione finanziaria<sup>83</sup>.

l'atto stesso si pone, sia pure, talvolta, soltanto implicitamente, quale fonte: cfr., SCHLESINGER, *Voce Dichiarazione (teoria generale)*, cit., pag. 381.

<sup>80</sup> Come di norma affermato in dottrina: si veda, più di recente, LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1998, pag. 92; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 246.

<sup>81</sup> Secondo i principi di teoria generale, infatti, mentre nei negozi giuridici le modificazioni che vengono a determinarsi nelle situazioni giuridiche sono direttamente collegate alla volontà del soggetto che le pone in essere, nei cd. atti giuridici in senso stretto (che non sono negozi) le conseguenze giuridiche sono preordinate dalla legge. Alcuni di questi atti, poi, restano nel campo delle manifestazioni di volontà e non vanno, pertanto, a qualificare un mero comportamento di fatto, quando sono comunque idonee a creare situazioni giuridicamente rilevanti (ad es. un invito, un ordine, un permesso). Vi rientrano anche le comunicazioni o le denunce di un determinato fatto, dove il soggetto si adopera affinché altri sappia qualche cosa e si adopera affinché questo avvenga, come avviene nel caso di comunicazione di una scelta nelle obbligazioni alternative: così, TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1981, pag. 135.

<sup>82</sup> In questi casi il contribuente effettua, dunque scelte di tipo dispositivo, che non gli è concesso di rettificare, se non nel caso in cui possano essere fatti valere veri e propri vizi della volontà.

<sup>83</sup> Su questa definizione, cfr., *supra*, par. 1.5.



Ciò che viene modificato è, invece, come subito si chiarirà<sup>84</sup>, il contenuto *eventuale* (o accessorio) della dichiarazione che, limitatamente alle scelte dispositive di cui si è discusso, assume una efficacia preclusiva in quanto è collegato a manifestazioni di volontà del contribuente.

## CAPITOLO SECONDO

### CONTENUTI E REQUISITI ESSENZIALI DELLA DICHIARAZIONE NELLE SINGOLE IMPOSTE

SOMMARIO: 2.1. Il contenuto della dichiarazione: sua molteplicità e variabilità con riferimento ai diversi tributi - 2.1.1. Imposte sui trasferimenti: registro e donazioni - 2.1.2. *Segue*: imposta sulle successioni - 2.1.3. *Segue*: l'imposta sull'incremento di valore degli immobili - 2.1.4. Le dichiarazioni "permanenti" in materia d'ICI e di tributi locali - 2.1.5. La dichiarazione in materia di tributi doganali - 2.2. La complessità di contenuti della dichiarazione unificata - 2.2.1. La dichiarazione dei sostituti d'imposta - 2.2.2. La dichiarazione IVA - 2.2.3. La dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi - 2.2.4. La dichiarazione IRAP - 2.3. Variabilità dei contenuti della dichiarazione in funzione dei criteri d'imposizione delle diverse fattispecie imponibili.

#### 2.1. IL CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE: SUA MOLTEPLICITÀ E VARIABILITÀ CON RIFERIMENTO AI DIVERSI TRIBUTI.

Come si è visto, nella legge non esiste una specifica definizione del concetto di dichiarazione; tuttavia l'adempimento del correlativo obbligo discende da univoci modelli di azione ed è soggetto a similari modalità di controllo. Ciò consente di affrontare l'esame dell'istituto in modo unitario, ma non mancheranno di rilevarsi le differenze esistenti nell'ambito dei sistemi impositivi delle differenti imposte.

Si è visto che l'assolvimento dell'obbligo di dichiarazione va inquadrato nell'ambito di quegli obblighi di natura strumentale

<sup>84</sup> Cfr., in partic., par. 2.1. e 2.2.

diretti all'applicazione del tributo ed all'esercizio dei poteri di controllo da parte degli uffici.

La sua funzione primaria è quella di *portare a conoscenza* dell'amministrazione gli elementi qualitativi e quantitativi del presupposto di fatto del tributo e quindi, essenzialmente, nel rappresentare le vicende economiche rilevanti ai fini dell'applicazione dei singoli tributi.

Tuttavia questa rappresentazione, come si è già considerato, non va circoscritta alla mera riproduzione di fatti intesi nella loro storicità, ma va anche estesa alla qualificazione e valutazione dei dati stessi sotto il profilo della loro rilevanza giuridica<sup>1</sup>.

A questi fini, la dichiarazione, oltre a riportare gli estremi identificativi del contribuente e/o di chi ne ha la rappresentanza, contiene, di norma, l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari, secondo le norme concernenti le singole imposte, alla determinazione degli imponibili (funzione, che può definirsi tipica della dichiarazione). In riferimento alla maggior parte dei tributi contiene anche la verifica, in punto di fatto e di diritto, degli elementi che rilevano ai fini della sussistenza del presupposto. Sempre di norma e con riguardo alle principali imposte, contiene la liquidazione dell'imposta dovuta in base all'imponibile dichiarato. In certi casi, ancora, contiene alcune comunicazioni o determinate manifestazioni di volontà direttamente correlabili con le procedure di applicazione delle singole imposte. In certi altri, infine, in essa vengono indicati dati o notizie non immediatamente rilevanti per la determinazione delle imposte dovute, ma utili ai fini dell'esercizio dei poteri di controllo dell'amministrazione.

Essa rileva, inoltre, sul piano della riscossione, in quanto titolo legittimante l'acquisizione da parte dell'erario delle somme in esse indicate<sup>2</sup> ed in quanto istanza di rimborso dell'eventuale eccedenza

<sup>1</sup> Cfr., *supra*, par. 1.5.

<sup>2</sup> Cfr., per ciò che attiene alle imposte dirette, l'art. 14, lett. a), del D.P.R. n. 602/1973 che prevede l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle imposte e delle ritenute alla fonte liquidate a seguito della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973, nonché l'art. 2, comma 7, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 che, nel riformulare il precedente art. 9, D.P.R. n. 600/1973, continua a stabilire che le dichiarazioni presentate con

d'imposta emergente dalla liquidazione in essa operata; essa rileva, infine, sul piano processuale, quale strumento di prova a favore dell'amministrazione quando elabora i dati in essa indicati, atteso che gli uffici finanziari non devono verificare, in linea di principio, se corrispondono a verità le ammissioni in essa riportate sfavorevoli allo stesso dichiarante<sup>3</sup>.

Questa varietà e molteplicità di contenuti, da cui discendono altrettanti variabili effetti, non si riproduce, tuttavia, nello schema di applicazione di tutti i tributi.

#### 2.1.1. IMPOSTE SUI TRASFERIMENTI: REGISTRO E DONAZIONI.

Per quel che concerne l'imposta di registro, in linea di principio, la fase della quantificazione dell'imposta dovuta, diversamente da quanto stabilito in materia d'imposte dirette e d'IVA, è attribuita all'ufficio.

L'autoliquidazione dell'imposta di registro è, infatti, ancora oggi limitata a poche ipotesi: in particolare, l'imposta è liquidata dalle parti nei casi di cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili ed è assolta mediante versamento diretto del relativo importo al concessionario della riscossione, ad una banca o all'ente poste (cfr., art. 17, D.P.R. n. 131/1986).

Solo a seguito dell'attuazione delle previsioni contenute nell'art. 18 della L. 13 maggio 1999, n. 133 con la quale il Governo è stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi in materia di tassazione dei beni immobili, "*al fine di unificare le basi imponibili,*

ritardo superiore non più al mese (come stabilito dall'art. 9, D.P.R. n. 600 cit.), ma a novanta giorni, si considerano omesse a tutti gli effetti, ma costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute dichiarate dai sostituti d'imposta. Sul punto, cfr., *infra*, par. 5.1.

<sup>3</sup> Su questi aspetti, cfr., TESAURO, *Varietà di funzione e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pag. 1192 ss.

gli obblighi dei contribuenti, i poteri e l'esercizio di essi da parte dell'amministrazione pubblica", verranno ampliate le ipotesi di autoliquidazione, anche se con esclusivo riferimento al settore degli atti relativi ad immobili, per esigenze di armonizzazione, semplificazione ed autoliquidazione ad invarianza di gettito, delle imposte di registro e delle altre imposte indirette sui trasferimenti (cfr., lett. f) e g), del cit. art. 18).

Ma fino all'attuazione delle predette modifiche, può dunque ancora sostenersi che la dichiarazione, in materia d'imposta di registro, non assume un'autonoma rilevanza nel procedimento d'imposizione, in quanto gli elementi da portare a conoscenza dell'amministrazione sono contenuti nello stesso atto di cui si chiede la registrazione.

Per detta imposta, la funzione tipica della dichiarazione di comunicazione della fattispecie imponibile è assoluta, infatti, direttamente dalla presentazione all'ufficio dell'atto da registrare.

E' nell'atto-presupposto che devono essere specificati il corrispettivo o, se superiore, il valore venale dei beni o diritti indicati (cfr., art. 51), nonché le eventuali richieste in ordine alla spettanza di determinati benefici con l'attestazione della sussistenza dei relativi requisiti<sup>4</sup>.

La formalità della registrazione deve essere eseguita, infatti, in linea di principio "previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio" (cfr., art. 16, comma 1, D.P.R. n. 131/1986), senza che tale attività si traduca nell'emanazione di un apposito avviso di liquidazione.

Si consideri, inoltre, che la legge non specifica secondo quali modalità deve essere effettuata tale liquidazione: essa avviene sulla base degli elementi desumibili dall'atto *in seno* alla formalità della registrazione e, per questo motivo, secondo parte della dottrina, essa non rappresenterebbe un atto a sé stante, ma costituirebbe un elemento della registrazione<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Si consideri che, a conferma di quanto sopra riferito, se nell'atto manca l'indicazione del valore o del corrispettivo, l'ufficio procede alla determinazione della base imponibile: art. 53 D.P.R. n. 131/1986.

<sup>5</sup> Cfr., TESAURO, *Il procedimento applicativo dell'imposta di registro sugli atti giudiziari*, in *Boll. trib.*, 1977, pag. 1496.

Solo in determinate ipotesi, la legge assegna alla dichiarazione (denuncia) una sua autonomia: si pensi ai casi in cui manchi l'atto scritto (art. 12, D.P.R. cit.), alle operazioni di società ed enti esteri (art. 4); od ancora alle ipotesi in cui si verificano eventi successivi alla registrazione influenti sulla determinazione della base imponibile o sulla liquidazione dell'imposta (in partic., art. 19 e 35)<sup>6</sup>.

In altri casi espressamente stabiliti dalla legge, inoltre, la liquidazione dell'imposta principale deve avvenire, invece, necessariamente per il tramite di avviso di liquidazione da notificare alle parti interessate<sup>7</sup>. Così avviene, ad es., in sede di registrazione di atti giudiziari, nei casi di registrazione d'ufficio (art. 15) o nelle ipotesi di rettifica del valore degli immobili non ancora iscritti in catasto (cfr., art. 12, D.L. 14 marzo 1988, n.70 conv. nella L. 13 maggio 1988, n. 154) od, ancora, nel caso di imposta complementare risultante da decisione non passata in giudicato in seguito ad impugnazione

<sup>6</sup> Ai sensi del cit. art. 19, infatti, l'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima del predetto avveramento della condizione ed il verificarsi di eventi che, a norma di legge, diano luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta, devono essere denunciati dalle parti interessate entro venti giorni all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono. Il cit. art. 35 disciplina, invece, l'ipotesi di contratti a prezzo indeterminato per i quali, del pari, viene richiesta la presentazione di apposita denuncia, una volta stabilita la determinazione definitiva del corrispettivo per l'effettuazione del conguaglio o rimborso dell'imposta già corrisposta in base al valore dichiarato dalle parti.

<sup>7</sup> Ai sensi dell'art. 41, D.P.R. n. 131/1986 "l'imposta, quando non è dovuta in misura fissa, è liquidata dall'ufficio mediante l'applicazione dell'aliquota indicata nella tariffa alla base imponibile, determinata secondo le disposizioni del titolo IV". Tale disposizione sembrerebbe voler escludere che si possa parlare di liquidazione in occasione del pagamento dell'imposta in misura fissa, quando, cioè, non può essere effettuata la moltiplicazione base imponibile per aliquota. In effetti, tale tesi non è condivisibile risultando illogico ammettere che la qualificazione della prestazione muti a seconda che sia dovuta l'imposta in misura fissa o in misura proporzionale. Tutte le norme che disciplinano l'obbligazione di pagare l'imposta sono, infatti, identiche quale che sia l'ammontare o la base di commisurazione della imposta stessa, per cui non è possibile configurare due diverse obbligazioni: così, BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1974, pag. 146; UCKMAR-DOMINICI, *Voce Registro (imposta di)*, in *Appendice Nov.mo Dig. Italiano*, Torino, 1986, vol. VI, pag. 543 ss.

dell'avviso di rettifica e liquidazione (art. 54, commi 3 e 5, D.P.R. n. 131 cit.)<sup>8</sup>.

In questi casi viene, in sostanza, a determinarsi una deroga alla regola generale stabilita dal cit. art. 16, tanto che si è prospettata in dottrina la configurabilità d'una duplicità di obbligazioni, quella di richiedere la registrazione e quella di pagare il tributo<sup>9</sup>.

Altre ipotesi di emanazione di apposito avviso di liquidazione concernono, poi, la richiesta delle imposte di registro suppletive o complementari (cfr., art. 42, D.P.R. n. 131 cit.)<sup>10</sup>; in tali casi, l'atto di liquidazione assume la natura di atto impositivo, nel senso che attraverso esso viene affermata la pretesa tributaria, sia nel *quantum* che nell'*an debeatur*.<sup>11</sup>

In conclusione, circoscrivendo la questione alla finalità del presente lavoro, può considerarsi che l'avviso di liquidazione, quando ne viene prevista l'emanazione, proprio in considerazione della mancanza di una autonoma dichiarazione da parte del contribuente, rappresenta lo strumento di comunicazione della pretesa tributaria e di riscossione dell'imposta, anche se allo stesso vanno attribuiti natura, contenuto ed efficacia diversa a seconda delle fasi in cui il legislatore ha disciplinato l'applicazione dell'imposta<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Per una attenta disamina dei casi citati al fine di rendere evidenti le diverse funzioni dell'avviso di liquidazione emanato dagli uffici si rinvia a RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione dell'imposta*, Trieste, 2000, pag. 63 ss.

<sup>9</sup> Così, BERLIRI, *op. in ult. cit.*, pag. 19.

<sup>10</sup> Per imposta suppletiva, com'è noto, si intende l'imposta applicata successivamente alla registrazione diretta a correggere errori ed omissioni dell'ufficio. Per imposta complementare, invece, ogni altra imposta che, sebbene liquidata anch'essa successivamente alla principale, non sia configurabile come supplementare.

<sup>11</sup> Nel caso di imposta complementare, l'avviso di liquidazione viene, in definitiva, ad integrare quello di accertamento, completando la determinazione dell'imponibile con quella dell'imposta: così, TESAURO, *Osservazioni sull'impugnabilità dell'avviso di liquidazione nelle imposte indirette*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II, pag. 201.

<sup>12</sup> La liquidazione dell'imposta in sede di registrazione rappresenta, infatti, un'attività necessaria e dovuta, ma non disciplinata nella sua articolazione e, pertanto, non suscettibile di assumere una rilevanza ed autonomia formale. Del pari non dà luogo ad un atto formale a sé stante la liquidazione dell'imposta principale che avviene in via contestuale alla registrazione anche nei casi di

Le precedenti considerazioni valevano, inoltre, per l'imposta sulle *donazioni*, com'è noto, di recente, soppressa ad opera dell'art. 13 della L. 18 ottobre 2001, n. 383<sup>13</sup>, atteso che, ai sensi dell'art. 55, comma 1 del previgente D.Lgs. n. 346/1990, gli atti in questione erano soggetti a registrazione con l'osservanza delle regole stabilite per gli atti da assoggettare ad imposta in termine fisso, secondo il Testo Unico dell'imposta di registro approvato con il cit. D.P.R. n. 131/1986.

Si applicavano, pertanto, alle donazioni le disposizioni che disciplinano le modalità ed i termini di registrazione e di liquidazione degli atti da sottoporre a registrazione ed in particolare il predetto art. 16 D.P.R. n. 131/1986; conseguentemente, anche per detta imposta, non assumeva specifica rilevanza ai fini della quantificazione dell'imponibile da assoggettare a tributo una

---

registrazione d'ufficio o a seguito della intervenuta omologazione o approvazione di un atto, od ancora quando l'atto diviene eseguibile per il decorso dell'intervallo di tempo fissato dalla legge (cfr., art. 27, comma 5, D.P.R. n. 131 cit.). In questi casi la liquidazione viene di norma effettuata oralmente; attualmente, tuttavia, per effetto della soppressione dei servizi autonomi di cassa, avvenuta ad opera del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237, si è venuta a determinare una sorta di "formalizzazione" della liquidazione dell'imposta per effetto della previsione della consegna da parte del contribuente all'ufficio di apposito modulo prestampato. Tale liquidazione, tuttavia, considerati gli effetti che ne scaturiscono, apparirebbe comunque equiparata a quella effettuata oralmente dal funzionario. Anche nelle ipotesi in cui, invece, viene prevista l'emanazione di un separato atto di liquidazione da notificare alle parti interessate, si ravvisano contenuti ed effetti differenti dell'atto medesimo. Si pensi al caso degli immobili non ancora censiti in cui l'avviso di liquidazione si limita a rappresentare lo strumento per la richiesta del *quantum* dell'imposta dovuta; al caso in cui l'atto viene emanato per la registrazione degli atti giudiziari in cui esso è meccanismo di attuazione della registrazione e della determinazione dell'imposta; ed infine al caso di registrazione d'ufficio degli atti non sottoposti a registrazione nel quale l'avviso di liquidazione finisce per assumere il connotato di tipo "sanzionatorio" di atto sostitutivo del comportamento omissivo del contribuente in ordine al pagamento, ma non in riferimento alla richiesta di registrazione che viene effettuata d'ufficio: cfr., RINALDI, *op. cit.*, pag. 79 ss.

<sup>13</sup> Ai sensi del cit. art. 13, comma 1, L. 18.10.2001, n. 383, infatti, l'imposta sulle successioni e donazioni è stata soppressa a far data dalle successioni per causa di morte aperte e alle donazioni fatte successivamente alla data di entrata in vigore della citata legge (25.10.2001).

dichiarazione da parte del contribuente e la liquidazione dell'imposta - in via di principio - non avveniva mediante emissione di un atto formale. L'avviso era, invece, emesso per l'imposta complementare relativa a donazioni aventi ad oggetto beni diversi dai beni immobili o aziende e per l'imposta suppletiva nelle ipotesi in cui l'ufficio doveva correggere errori ed omissioni commessi in sede di liquidazione dell'imposta, sia principale, che complementare.

#### 2.1.2. SEGUE: IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI.

Diverso è il discorso per quanto riguarda l'imposta di successione, disciplinata dal D.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346 e, di recente, anch'essa soppressa a far data dalle successioni per causa di morte aperte successivamente alla data di entrata in vigore della cit. legge 18 ottobre 2001, n. 383<sup>14</sup>.

Per detta imposta, la presentazione di una dichiarazione specificamente regolamentata, analogamente a quanto disciplinato in materia d'imposte dirette e d'IVA era, infatti, prevista dalla legge.

Tale dichiarazione, aveva, tuttavia, un contenuto alquanto articolato, ma che poteva definirsi ancora minimo: in essa, infatti, oltre ad essere specificati gli estremi identificativi del defunto o dei singoli chiamati all'eredità e legatari, venivano soltanto indicati gli elementi identificativi della base imponibile<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> In particolare, l'art. 13, comma 1, della cit. L. n. 383/2001, innanzi citato, ha statuito detta soppressione. Da notare che, ai sensi del comma 2 del cit. art. 13, i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono comunque soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso.

<sup>15</sup> Obbligati alla sua presentazione erano, com'è noto, i chiamati all'eredità ed i legatari, ovvero i loro rappresentanti legali, gli immessi nel possesso temporaneo

Nella dichiarazione andava, in particolare, effettuata la descrizione analitica dei beni e diritti compresi nell'attivo ereditario con l'indicazione dei rispettivi valori, l'esposizione delle passività e degli oneri deducibili, delle riduzioni e detrazioni spettanti, con la specificazione del valore globale netto dell'asse ereditario (cfr., art. 29, D.Lgs. n. 346 cit.).

Essa non conteneva, però, la liquidazione dell'imposta dovuta che, quindi veniva comunicata successivamente al debitore, mediante apposito avviso, dall'ufficio che vi aveva provveduto.

E' opportuno ricordare, a tale riguardo, che con la L. 30 dicembre 1991, n. 413 era stato introdotto l'obbligo dell'autoliquidazione dell'imposta principale di successione da parte del contribuente nei novanta giorni successivi alla scadenza del termine entro il quale l'ufficio avrebbe dovuto procedere alla liquidazione dell'imposta stessa<sup>16</sup>; la predetta autoliquidazione, peraltro, avrebbe dovuto costituire l'oggetto dei controlli da parte degli uffici nei tre anni successivi alla presentazione della dichiarazione. Tale previsione è stata, tuttavia, abolita per effetto dell'art. 9, comma 1, lett. b), del D.L. 29 aprile 1994, n. 260 conv. nella L. 27 giugno 1994, n. 413.

La dichiarazione, pertanto, doveva limitarsi ad indicare il presupposto d'imposizione e la base imponibile, mentre la

di beni dell'assente, gli amministratori dell'eredità ed i curatori delle eredità giacenti, nonché gli esecutori testamentari (art. 28, comma 2, D.Lgs. n. 346 cit.). L'obbligo della presentazione veniva meno qualora i chiamati all'eredità e i legatari, anteriormente alla scadenza del relativo termine, avessero rinunciato all'eredità o al legato o, non essendo nel possesso dei beni ereditari, avessero chiesto la nomina di un curatore dell'eredità a norma dell'art. 528 c.c.; non vi era, del pari, obbligo di dichiarazione qualora l'eredità fosse stata devoluta al coniuge o ai parenti in linea retta del defunto ed il valore dell'attivo - sempreché non fossero compresi immobili o relativi diritti reali - non fosse superiore a 50 milioni di lire, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie, queste condizioni fossero venute meno (art. 28 cit., comma 7).

<sup>16</sup> Novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione: cfr., art. 33, comma 1, D.Lgs. n. 346 cit., come modif. dall'art. 23 della cit. L. n. 413/1991.

quantificazione dell'imposta dovuta rimaneva ancora demandata all'ufficio<sup>17</sup>.

Qualora, poi, dopo la presentazione della dichiarazione fosse sopravvenuto un evento che avesse comportato un mutamento nella devoluzione dell'eredità o del legato, o l'emersione di sopravvenienze che avessero dato luogo all'applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati erano tenuti a presentare una successiva dichiarazione *sostitutiva o integrativa* di quella precedente, il cui contenuto, riproduceva sostanzialmente quello originario (cfr., cit. art. 28, comma 6).

La legge prevedeva, inoltre, la possibilità per il contribuente che intendeva modificare la dichiarazione già prodotta, di presentare una successiva dichiarazione entro il termine di scadenza della dichiarazione originaria, ovvero entro sei mesi dall'apertura della successione (art. 31, comma 3).

Tale successiva dichiarazione, cd. *rettificativa*, aveva l'effetto di provocare un riesame da parte degli uffici degli elementi imponibili già dichiarati al fine di calcolare, in presenza di errori commessi in sede di rappresentazione dell'asse ereditario<sup>18</sup>, la corretta liquidazione dell'imposta dovuta e, pertanto, anche di determinare una minore imposta rispetto a quella scaturente dall'imponibile originariamente dichiarato.

Solo in un'ipotesi alla dichiarazione di successione (o donazione) si accompagnava anche la diversa attività di liquidazione, anche se riferita ad altri tributi. E' il caso in cui nella stessa, o nella

<sup>17</sup> Secondo Cass. 14 aprile 1979, n. 2318 la dichiarazione in materia d'imposta sulle successioni "è un atto di cooperazione con cui l'obbligato rende noto il presupposto dell'obbligazione tributaria e dei relativi elementi quantitativi atti a consentire l'immediata liquidazione dell'imposta principale e destinati ad essere valutati nel procedimento di accertamento di valore".

<sup>18</sup> Va sin da ora segnalato, salvo a ritornare più diffusamente sulla questione al par. 5.2 che, secondo la giurisprudenza, in sede di presentazione della dichiarazione rettificativa è consentito al dichiarante correggere errori non soltanto materiali o di calcolo, ma anche di diritto e di valutazione: cfr., in partic., Cass. 24 aprile 1979, n. 2318. Di contrario avviso il Ministero che ha più volte negato l'ammissibilità di una dichiarazione rettificativa per correggere erronee indicazioni dei beni ereditari: cfr., tra le altre, ris. min. 25 gennaio 1993, n. 3504083, in *Boll. trib.*, 1993, pag. 421.

predetta dichiarazione sostitutiva o integrativa, fossero stati indicati beni immobili e diritti reali sugli stessi e i soggetti obbligati fossero stati tenuti, per effetto della disciplina transitoria di cui al D.L. 28 marzo 1997, n. 79<sup>19</sup>, alla liquidazione ed al versamento delle imposte ipotecarie e catastali, di bollo, delle tasse ipotecarie e dell'imposta sostitutiva dell'INVIM, di cui all'art. 11, comma 3, D.L. n. 79/1997 cit.<sup>20</sup>.

Da notare che, attualmente, proprio per l'assolvimento delle predette imposte ipotecarie e catastali, è prevista comunque la presentazione d'una dichiarazione di successione esclusivamente nel caso in cui tra i beni caduti in successione figurino beni immobili, o diritti reali su beni immobili<sup>21</sup>, almeno in via transitoria fino

<sup>19</sup> Disciplina, com'è noto, diretta a regolamentare il periodo transitorio di applicazione dell'INVIM sugli incrementi di valore realizzati fino alla data dell'1.1.1993, data di abrogazione dell'imposta e dell'introduzione dell'ICI a seguito dell'emana-zione del D.Lgs. n. 504/1992.

<sup>20</sup> Tale norma ha istituito, infatti, un'imposta sostitutiva dell'INVIM ordinaria, indetraibile da quella di successione, applicabile forfettariamente sul valore degli immobili dichiarati con l'aliquota dell'1%, sempreché il valore degli immobili non superasse, fino alla predetta soppressione dell'imposta di successione, i 350 milioni. Tale imposta doveva essere non soltanto autoliquidata, ma anche versata direttamente al concessionario della riscossione anteriormente alla presentazione della dichiarazione.

<sup>21</sup> Anche nella relazione di accompagnamento al disegno di legge poi confluito nella cit. L. n. 383/2001, con riferimento al comma 1 dell'articolo 15 del predetto d.d.l., era stato precisato che "Dal complessivo coordinamento normativo, peraltro risulta evidente come la presentazione della dichiarazione di successione sia prescritta esclusivamente nel caso in cui tra i beni caduti in successione figurino beni immobili, o diritti reali su beni immobili, non risultando altrimenti prescritta la presentazione della citata dichiarazione". Il comma 2 del cit. art. 15, in adesione al disposto dell'art. 6, comma 4 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente), che prevede la semplificazione degli adempimenti posti a carico del contribuente, esonera gli eredi e i legatari che abbiano presentato la dichiarazione di successione contenente beni immobili dall'obbligo della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili. Gli Uffici delle Entrate competenti a ricevere la dichiarazione di successione devono pertanto trasmetterne copia a ciascun Comune ove sono ubicati gli immobili. La dichiarazione di successione deve essere presentata all'Ufficio delle Entrate nella cui circoscrizione era fissata l'ultima residenza del defunto, non essendo stato modificato quanto stabilito dal primo comma dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 346/1990. Tale competenza risulta

all'emanazione dei decreti legislativi recanti disposizioni di coordinamento tra la vigente disciplina in materia d'imposta di registro e ogni altra forma di imposizione fiscale sugli atti di successione e di donazione<sup>22</sup>.

Le modalità di liquidazione, accertamento e riscossione dell'abrogata imposta sulle successioni si fondavano, pertanto, a differenza di quanto stabilito in materia d'imposta di registro, sulla dichiarazione.

La sua presentazione, che doveva avvenire entro sei mesi dalla data di apertura della successione da parte degli eredi o legatari (cfr., art. 31, comma 1) costituiva, pertanto, il dato di partenza per la liquidazione dell'imposta principale o dell'eventuale imposta suppletiva richiesta per correggere errori od omissioni commessi dall'ufficio nella precedente liquidazione; così come costituiva base di calcolo dell'eventuale liquidazione dell'imposta complementare che fosse emersa in sede di accertamento d'ufficio o in rettifica.

La liquidazione dell'imposta principale di successione doveva, naturalmente, tener conto sia delle eventuali dichiarazioni rettificative presentate entro i termini stabiliti dalla legge, che delle eventuali dichiarazioni integrative o sostitutive presentate fino a quel momento. L'ufficio procedeva alla liquidazione ed alla notificazione del relativo avviso, anche se tali dichiarazioni fossero state prodotte oltre la scadenza del rispettivo termine, ma prima che fosse stato notificato l'accertamento d'ufficio (art. 33, comma 1).

Nello svolgimento di detta attività liquidatoria della dichiarazione presentata, oltre che delle eventuali dichiarazioni rettificative, integrative o sostitutive, l'ufficio doveva anche

procedere a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile che risultavano dal contenuto della dichiarazione o delle dichiarazioni presentate.

Si trattava, in sostanza, d'una attività di controllo formale della dichiarazione presentata, analoga a quella disciplinata oggi dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 in materia d'imposte dirette e dall'art. 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972 in materia d'IVA, ma che si differenziava dalle predette procedure proprio in relazione al diverso atteggiarsi della fase della liquidazione dell'imposta di successione, rispetto alla fase dell'autoliquidazione prevista per le altre citate imposte.

Rinviano l'esame più puntuale delle predette disposizioni nel corso del presente lavoro<sup>23</sup>, in questa sede è opportuno chiarire che il controllo formale della dichiarazione di successione presentata poteva, innanzitutto, essere esperito solo in sede di liquidazione dell'imposta principale o, al limite, dell'imposta suppletiva<sup>24</sup>, ma non poteva essere effettuato in sede di successiva rettifica della dichiarazione presentata; in ciò differenziandosi dal predetto controllo formale in materia d'imposte sui redditi che può avvenire, com'è noto, "senza pregiudizio dell'azione accertatrice" (cfr., attuale art. 36-*ter*, comma 2, D.P.R. 600/1973).

Inoltre, contrariamente a quanto stabilito nei cit. art. 36-*bis*, 36-*ter* e 54-*bis*, come più avanti meglio si specificherà, l'art. 33, comma 2, del cit. D.Lgs. n. 346 fino alla soppressione dell'imposta, non prevedeva la possibilità per l'ufficio di disporre la restituzione delle maggiori somme liquidate nel caso di errori commessi dagli eredi o legatari a proprio svantaggio; anche se tale possibilità, limitatamente alle dichiarazioni di successione ancora oggetto di controllo, non

tuttavia modificata dall'art. 15, comma 3, per l'ipotesi in cui il defunto non aveva la residenza in Italia; in questo caso la denuncia di successione deve essere presentata all'ufficio finanziario nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana. Qualora quest'ultima sia sconosciuta, la dichiarazione va presentata all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di "Roma 6". In attesa dell'emanazione dei decreti previsti dai commi 8 ed 11 dell'articolo 69 della cit. legge n. 342/2000 - per quanto riguarda le modalità di dichiarazione, liquidazione, riscossione e accertamento dei tributi applicabili alle successioni e donazioni - devono essere seguite in via transitoria le procedure già vigenti.

<sup>22</sup> Cfr., art. 17 della cit. L. 18 ottobre 2001, n. 383.

<sup>23</sup> *Infra*, par. 4.1.

<sup>24</sup> Viene, infatti, chiarito nella stessa relazione al cit. testo unico n. 346/1990 che l'ufficio avrebbe potuto riparare al mancato controllo effettuando la liquidazione dell'imposta suppletiva, alla stregua di un proprio errore ed omissione, senza applicazione di sanzioni.

dovrebbe essere negata, almeno nei casi in cui l'errore possa ritenersi riconoscibile dal contesto della dichiarazione<sup>25</sup>.

Infine, la procedura di controllo diretta ad escludere passività ed oneri non deducibili (art. 33 cit., punto *a*), o passività ed oneri non documentati (punto *b*) o a non riconoscere riduzioni o detrazioni d'imposta non spettanti o non documentate (punto *c*), analogamente a quanto avviene nel caso dei citt. artt. 36-*bis*, 36-*ter* e 54-*bis*, doveva considerarsi un'attività diretta alla regolarizzazione degli errori commessi in sede di dichiarazione (nel caso di dichiarazione irregolare: art. 32, comma 1) e, nel contempo, costituiva una fase di controllo più articolata diretta alla richiesta d'integrazione dei dati dichiarati e della documentazione prodotta.

A termine di detta fase di controllo, l'ufficio era tenuto ad emettere, infatti, un avviso di liquidazione dal quale dovevano risultare le correzioni o le esclusioni disposte, che costituiva atto impugnabile dinanzi al giudice tributario ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, diversamente dalla comunicazione o dall'*avviso* di liquidazione che viene notificato al contribuente in occasione della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione presentata in materia d'imposte dirette e d'IVA<sup>26</sup>.

Nello schema di attuazione dell'imposta di successione, la dichiarazione<sup>27</sup>, in definitiva, aveva la funzione di rendere noto all'amministrazione il presupposto dell'obbligazione tributaria e i relativi elementi quantitativi atti a consentire l'immediata liquidazione dell'imposta principale e la valutazione degli stessi nel procedimento di accertamento del valore venale dei beni caduti in successione.

La funzione di liquidare l'imposta appariva, pertanto, esclusivo compito dell'amministrazione; con ciò caratterizzando l'atto dichiarativo quale mero "veicolo di conoscenza" dei fatti imponibili

<sup>25</sup> Sulla questione ed, in generale, sui rimedi offerti dall'ordinamento per la rettificabilità della dichiarazione presentata, cfr., *infra*, par. 5.7. e succ.

<sup>26</sup> Sui motivi del disconoscimento di atto impugnabile al predetto avviso o comunicazione si rinvia a quanto osservato *infra*, par. 4.1.

<sup>27</sup> Cfr., *supra*, par. 1.5. sul significato da attribuire alla qualificazione della dichiarazione quale dichiarazione di scienza.

e/o di elementi comunque rilevanti per l'amministrazione, cui rimane estranea l'operazione di calcolo dell'imposta dovuta.

### 2.1.3. SEGUE: L'IMPOSTA SULL'INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI.

Anche con riferimento alla dichiarazione ai fini dell'*INVIM ordinaria o decennale* (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643), valgono le precedenti considerazioni fatte ai fini delle imposte di successione e donazione: essa veniva, infatti, presentata allo scopo di specificare analiticamente i dati rilevanti ai fini della determinazione dell'incremento di valore imponibile (valore iniziale del bene immobile trasferito o posseduto all'inizio del decennio, maggiorato delle spese di acquisto, di costruzione o incrementative, nonché del valore finale del bene stesso, o di quello posseduto alla fine del decennio), ma non conteneva anche la liquidazione dell'imposta (cfr., in partic., l'art. 18, D.P.R. n. 643/1972)<sup>28</sup>.

L'*INVIM*, com'è noto, è stata anch'essa definitivamente abolita ad opera dell'art. 8 della L. 28 dicembre 2001, n. 448<sup>29</sup>, per i presupposti che si verificavano a decorrere dal 1 gennaio 2002.

Va osservato che la dichiarazione *INVIM*, riguardando il trasferimento di beni immobili per atto *inter vivos* o *mortis causa*, già registrati o dichiarati ai fini dell'imposta di registro o di successione e donazioni, assumeva la natura di "veicolo di conoscenza" di un dato non conosciuto dall'amministrazione finan-

<sup>28</sup> I soggetti obbligati alla presentazione della predetta dichiarazione variavano, com'è noto, a seconda che si trattava di applicazione ordinaria o decennale dell'imposta: cedenti, donatari ed eredi ed altri soggetti tenuti a presentare gli atti o denunce ai fini dell'imposta di registro o di successione, nel caso di *INVIM* ordinaria; il legale rappresentante di società od enti, nel caso di *INVIM* per decorso decennio (art. 18 cit.).

<sup>29</sup> Che ha anticipato di un anno la soppressione dell'obbligo di pagare detto tributo limitatamente agli incrementi di valore maturatisi ante 1.1.1993, nel caso in cui il presupposto imponibile si fosse verificato dall'1.1.1993 al 1.1.2003 (cfr., art. 17, D.Lgs. n. 504/1992).



ziaria, rappresentato dal valore finale del bene trasferito o, comunque, di elementi non in possesso dell'ufficio del registro (cfr., art. 18 cit., comma 1), ma non del valore iniziale dello stesso, in quanto detto valore era già contenuto nella precedente dichiarazione di successione o nel precedente atto presentato per la registrazione.

Diversa era, invece, l'ipotesi di dichiarazione INVIM per decorso decennio: in questo caso, il comma 7 del cit. art. 18 sanciva l'obbligo di dichiarare, oltre che i predetti elementi di cui al cit. comma 1, anche il valore finale della proprietà o della nuda proprietà dell'immobile al compimento del decennio, oltre che le spese incrementative deducibili nella determinazione della base imponibile.

Si segnala, ai fini del presente lavoro, che in materia d'INVIM non era espressamente prevista alcuna formalità per la rettifica della dichiarazione presentata e si è quindi posta la questione della emendabilità della dichiarazione per correggere dati non conformi a quelli effettivi o errori commessi dal dichiarante e dei limiti temporali di tale rettifica.

Solo di recente, per effetto della favorevole evoluzione della giurisprudenza sul tema della rettificabilità della dichiarazione tributaria, come più avanti si specificherà<sup>30</sup>, la stessa Corte di Cassazione, con sentenza n. 4388 del 4 marzo 2004, ha ammesso la rettifica d'una dichiarazione INVIM in cui il contribuente aveva, per errore e a suo danno, dichiarato l'effettivo ed intero valore di un immobile trasferito senza limitare l'incremento di valore maturato al 31.12.1002 (ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 504/1992). E ciò sulla base dell'ampia formulazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 che, come sarà più avanti meglio chiarito, potrebbe essere oggi invocato, nel rispetto dei termini ivi indicati, anche per la restituzione di un tributo versato in autotassazione in adempimento di obblighi risultanti da una dichiarazione riscontrata, per qualsiasi ragione, oggettivamente errata in un momento successivo alla sua presentazione.

<sup>30</sup> In partic., *infra*, parr. 5.4. e succ.

#### 2.1.4. LE DICHIARAZIONI "PERMANENTI" IN MATERIA D'ICI E DI TRIBUTI LOCALI.

Vi sono poi altri tributi per i quali la dichiarazione deve essere presentata per il primo periodo d'imposta in cui si verifica il presupposto imponibile e ha effetto anche per i successivi, salvo che non intervengano modifiche o variazioni degli elementi dichiarati.

E' il caso dell'ICI (D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504) in cui il presupposto imponibile, com'è noto, è rappresentato dal valore del patrimonio immobiliare, e quindi da un fatto che si ritiene sostanzialmente costante nel tempo e di altri tributi locali, quali *l'imposta comunale sulla pubblicità e su pubbliche affissioni*, *la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche*, e quella di *smaltimento di rifiuti solidi urbani* (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507)<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> Cfr., in partic., gli artt. 8, 50 e 70 D.Lgs. n. 507/1993. Di recente la disciplina dei tributi di cui si discorre ha subito rilevanti modificazioni. La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche è stata, infatti, abolita ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (a partire dal 1.1.1999: cfr., art. 51, comma 2) che, tra l'altro ha previsto che le province ed i comuni possano disporre con proprio regolamento che l'occupazione, sia permanente che temporanea di strade, aree e spazi sovrastanti o sottostanti appartenenti al proprio demanio o patrimonio disponibile, sia assoggettata al pagamento di un canone determinato in base a tariffa con riferimento alla durata dell'occupazione (cfr., art. 63). La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è stata, altresì, soppressa per effetto delle disposizioni di cui all'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 ed i costi per i servizi di gestione e smaltimento dei rifiuti urbani saranno coperti dall'istituzione di una tariffa composta da una quota determinata in relazione alle complessità essenziali del costo del servizio e da altra quota rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti, al servizio prestato e all'entità dei costi di gestione. Infine, anche per quel che concerne l'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni, va ricordato che l'art. 62 del cit. D.Lgs. n. 446/1997, in attuazione della legge n. 662/1996, ha previsto che i comuni possano, con proprio regolamento, escludere l'applicazione nel proprio territorio dell'imposta e prevedere l'applicazione di un canone in base a tariffa, che dovrà essere uniformata a criteri di ragionevolezza e gradualità, tenendo presente la popolazione residente, la rilevanza dei flussi turistici presenti nel comune e le caratteristiche urbanistiche delle diverse zone.

Per questi tributi, la liquidazione del tributo dovuto è fase autonoma, rimessa al contribuente, di norma, precedente alla presentazione della dichiarazione stessa.

#### 2.1.5. LA DICHIARAZIONE IN MATERIA DI TRIBUTI DOGANALI.

Vi è poi un caso del tutto particolare rappresentato dalla dichiarazione che va presentata in materia di *tributi doganali*. La materia è disciplinata sia a livello comunitario, attraverso il cd. "codice doganale comunitario", approvato con regolamento del Consiglio n. 2913/92 del 12 ottobre 1992, che in campo nazionale, dal cd. Testo Unico doganale, contenuto nel D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, modif. dalla L.8 maggio 1998, n. 146.

Ogni operazione doganale deve essere, infatti, preceduta dalla presentazione di un'apposita dichiarazione<sup>32</sup> da parte di colui che presenta le merci in dogana o comunque le detiene al momento dell'entrata o dell'uscita dal territorio doganale e, in tale dichiarazione, oltre all'indicazione degli estremi identificativi dei soggetti e delle merci, viene anche specificata la *destinazione doganale* delle merci stesse da cui dipende il tipo di regime impositivo applicabile<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> Da rendersi ai sensi dell'art. 64 del cit. regolamento CEE n. 2913/1992. La dichiarazione può essere fatta in più modi; oltre che per iscritto, secondo un apposito modello, può essere redatta in via informatica o in via orale o con altro atto con cui il detentore della merce manifesta l'intenzione di vincolarla ad un regime doganale: cfr., art. 61 del codice doganale comunitario

<sup>33</sup> Per destinazione doganale delle merci si intende l'esito che agli effetti doganali è dato, in base alla dichiarazione prevista nell'articolo 56 del T.U. doganale, alle merci stesse nei modi e nelle forme consentite dal Testo Unico. Le destinazioni doganali sono le seguenti: per le merci estere: a) l'importazione definitiva; b) l'importazione temporanea e la successiva riesportazione; c) la spedizione da una dogana all'altra; d) il transito; e) il deposito; per le merci nazionali e per quelle nazionalizzate: a) l'esportazione definitiva; b) l'esportazione temporanea e la successiva reimportazione; c) il cabotaggio; d) la circolazione.

Questo è il motivo per il quale si ritiene, in dottrina, che tale dichiarazione assuma propriamente natura di dichiarazione di volontà<sup>34</sup>, atteso che attraverso la sua presentazione il dichiarante manifesta la propria intenzione di realizzare o meno il presupposto impositivo: a differenza degli altri tributi, infatti, la destinazione o meno al consumo deve ancora verificarsi all'atto della dichiarazione e dipende, pertanto, dalla volontà del soggetto passivo ivi espressa.

#### 2.2. LA COMPLESSITÀ DI CONTENUTI DELLA DICHIARAZIONE UNIFICATA.

Con il D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 134, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 si è proceduto, com'è noto, ad una vera e propria riforma volta alla razionalizzazione e modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni ed alla semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Tra le disposizioni improntate all'esigenza di creare una maggiore trasparenza nei rapporti tra fisco e contribuente allo scopo di garantire l'efficienza e la tempestività dei controlli e la repressione dei fenomeni di evasione, vanno certamente considerate la previsione dell'obbligo della presentazione di una dichiarazione unificata, sia a fini fiscali che contributivi (cd. modello unico)<sup>35</sup>, la nuova disciplina concernente le modalità di presentazione della stessa e le nuove modalità di versamento delle imposte, ritenute e contributi in essa indicati<sup>36</sup>.

Sono, in particolare, tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata i contribuenti, con periodo d'imposta coincidente

<sup>34</sup> Si cfr., per tutti, FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 391; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 241.

<sup>35</sup> Cfr., in partic., l'art. 12, D.P.R. n. 600/1973, come sostituito - con decorrenza 1.1.1999 - dall'art. 7 del D.Lgs. n. 241 cit., ed ora, le previsioni contenute nel più volte cit. D.P.R. n. 322/1998 come succ. modif. ed integr. (cfr., in partic., D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435).

<sup>36</sup> Cfr., artt. 3, D.P.R. n. 322 cit.; 17 D.Lgs. n. 241 cit.

con l'anno solare, obbligati alla presentazione delle prescritte dichiarazioni in materia di imposte dirette, d'IVA, d'IRAP e di sostituto d'imposta<sup>37</sup>; l'unificazione della dichiarazione, ove ricorra, comporta anche l'unificazione dei termini di presentazione della stessa, salve le diverse ipotesi di trasmissione telematica del modello unificato, di cui si riferirà nel prosieguo dell'indagine.

<sup>37</sup> Solo per inciso, si precisa, che i contribuenti non titolari di partita IVA, presentano il cd. *modello unico*, benché non vi sia unificazione con altri tributi, su cui, più diffusamente, *infra*, 2.2.2. Si fa presente inoltre che, a seguito delle modifiche apportate all'art. 4 del cit. D.P.R. n. 322/1997 dal cit. D.P.R. n. 435/2001, che disciplina espressamente la dichiarazione dei sostituti d'imposta, i soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte, nonché gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative, presentano annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (I.N.A.I.L.), relativa a tutti i percipienti, redatta in conformità ai modelli ministeriali. Ai sensi del comma 3-bis del cit. art. 4, i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, di cui al primo comma dell'art. 29 D.P.R. n. 600/1973, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis e 20 D.P.R. 600 cit., tenuti al rilascio della certificazione di cui all'art. 7-bis del medesimo decreto, trasmettono in via telematica, direttamente o tramite i soggetti intermediari all'Agenzia delle entrate i dati fiscali e contributivi contenuti nella predetta certificazione, nonché gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di erogazione. Entro la stessa data sono, altresì, trasmessi in via telematica i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi, nonché quelli relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Le trasmissioni in via telematica effettuate ai sensi del cit. art. 4 sono equiparate, a tutti gli effetti, all'esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione. Ai sensi del successivo comma 4-bis, e salvo quanto previsto dal cit. comma 3-bis dell'art. 4 in commento, i sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, gli intermediari e gli altri soggetti incaricati alla trasmissione presentano in via telematica, la dichiarazione dei sostituti d'imposta, relativa all'anno solare precedente, entro il 31 ottobre di ciascun anno.

Il fatto che la dichiarazione sia *unificata* non significa che la stessa costituisca un nuovo tipo di dichiarazione atteso che, benché esista un unico modello, continuano ad aversi una pluralità di contenuti e, per l'effetto, una pluralità di discipline per quante sono le diverse dichiarazioni in detto modello confluite.

E' interessante notare che il tradizionale requisito dell'*unicità* della dichiarazione<sup>38</sup>, ravvisato nella circostanza che, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 "*la dichiarazione è unica agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi...*", oggi non sembra più ricorrere in relazione alla dichiarazione unificata, nonostante la mancata espressa abrogazione di tale disposizione.

Quel requisito andava, infatti, inteso nel senso che i fatti indicati nella dichiarazione assumevano rilevanza ai fini di entrambe le imposte sui redditi, personali e reali (IRPEF/IRPEG ed ILOR) in considerazione dell'interdipendenza strutturale di dette imposte connessa alla identità della maggior parte degli elementi costitutivi del presupposto e dei criteri di determinazione del reddito imponibile<sup>39</sup>.

Attualmente, in seguito all'abrogazione dell'ILOR e all'introduzione dell'IRAP di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446<sup>40</sup>, tale connotato non può ritenersi più esistente, almeno negli stessi termini innanzi richiamati, atteso che totalmente diversi sono i criteri di determinazione dell'imponibile ed i presupposti impositivi delle imposte personali rispetto a quelli dell'*atipica* imposta regionale sulle attività produttive<sup>41</sup>.

L'*unicità* può, forse, ancora riconoscersi negli effetti della presentazione della dichiarazione unificata sul piano dei controlli e dell'accertamento, se si tengono presenti il nuovo procedimento

<sup>38</sup> Per approfondimenti, cfr., DOLFIN, *Voce Redditi (dichiarazione)*, cit., pag. 149 per i richiami dottrinali e giurisprudenziali ivi contenuti.

<sup>39</sup> Cfr., sul punto, DOLFIN, *op. e loc. cit.*

<sup>40</sup> Su cui, più diffusamente, *infra*, par. 2.2.4.

<sup>41</sup> Come più sopra già evidenziato nell'analisi dei contenuti delle dichiarazioni ai fini delle predette imposte, *supra*, par. 2.1.

unitario di accertamento e l'istituzione dei nuovi uffici unici dell'amministrazione all'uopo organizzati.

La dichiarazione è, inoltre, di norma, *annuale*, in quanto essa è collegata alla durata ordinaria del periodo d'imposta, cui corrisponde, per legge un'obbligazione autonoma<sup>42</sup>, salve le ipotesi di prematura interruzione del periodo d'imposta per effetto del verificarsi di vicende straordinarie che incidono sugli ordinari criteri di commisurazione del reddito, quali trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazione, anche concorsuale, di società<sup>43</sup>.

Soggetti obbligati alla sua presentazione sono le persone fisiche, le società di persone ed enti equiparati<sup>44</sup>, le società di capitali ed enti assimilati, gli enti pubblici e privati commerciali e quelli non commerciali residenti nel territorio dello Stato, nonché le società ed enti di ogni tipo non residenti che posseggono redditi soggetti a tributo<sup>45</sup>, ancorché non ne consegua alcun debito d'imposta, salve specifiche previsioni di esonero stabilite dalla legge<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> Cfr., artt. 7 T.U.I.R.; 28 D.P.R., n. 633/1972; 14 D.Lgs. n. 446/1997.

<sup>43</sup> Disciplinati dagli artt. da 122 a 125 T.U.I.R. ed ora, per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell'IRES, dagli artt. da 170 a 183 nuovo T.U.I.R.

<sup>44</sup> Di cui all'art. 5, T.U.I.R.

<sup>45</sup> Di cui all'art. 87 T.U.I.R., ora art. 73 nuovo T.U.I.R.

<sup>46</sup> Sono, in particolare, esonerati dall'obbligo della dichiarazione, ai sensi del comma 4 dell'art. 1 del D.P.R. n. 600/1973: a) le persone fisiche che non possiedono alcun reddito, sempre che non siano obbligate alla tenuta di scritture contabili; b) le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nonché redditi fondiari per un importo complessivo, al lordo della deduzione di cui all'art. 10, comma 3-bis, T.U.I.R. non superiore alle (vecchie) lire 360.000 annue; b-bis) le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e il reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore a quello della deduzione di cui al cit. art. 10, comma 3-bis, T.U.I.R.; c) le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore a quello della cit. deduzione di cui all'art. 10, comma 3-bis, nonché altri redditi per i quali la differenza tra l'imposta lorda complessiva e l'ammontare spettante delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13

Sono, infine, comunque tenuti alla presentazione della dichiarazione i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, "anche in mancanza di redditi" imponibili prodotti nel periodo d'imposta (art. 1, comma 1, D.P.R. n. 600/1973).

Tale previsione si spiega agevolmente in considerazione della complementarità tra le scritture e la dichiarazione in ordine alla rilevazione dei fatti o atti suscettibili di valutazione economica. Detta complementarità impone, infatti, la rilevazione del risultato economico di periodo, pur se negativo, in considerazione della rilevanza tributaria di tale risultato anche con riferimento ai successivi periodi d'imposta (indicazione dell'entità delle perdite fiscali e/o comunicazione della scelta di riporto a nuovo delle medesime nei successivi periodi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi)<sup>47</sup>.

La dichiarazione va, inoltre, redatta sulla base di stampati conformi ai modelli approvati annualmente con decreti ministeriali; va sottoscritta dal soggetto passivo o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale, e, limitatamente alle società di capitali ed altri

T.U.I.R., ora 13 e 15 nuovo T.U.I.R., e le ritenute operate risulta non superiore alle (vecchie) lire 20.000. Tuttavia detti contribuenti, ai fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'articolo 47 della L. 20 maggio 1985, n. 222, e dalle leggi che approvano le intese con le confessioni religiose di cui all'art. 8, comma 3, della Costituzione, possono presentare apposito modello conforme a quello dichiarativo. Nelle ipotesi di esonero previste nel cit. 4 comma dell'art. 1 D.P.R. n. 600 cit., il contribuente ha, tuttavia, facoltà di presentare la dichiarazione dei redditi. Se più soggetti sono obbligati alla stessa dichiarazione, la dichiarazione fatta da uno di essi esonera gli altri.

<sup>47</sup> Cfr., artt. 8, 52 e 102 T.U.I.R., ed ora 8, 56, comma 2 e 84 nuovo T.U.I.R. Va incidentalmente notato che tra i soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione del modello di dichiarazione sono incluse le ONLUS limitatamente all'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di solidarietà sociale che, ai sensi dell'art. 111-ter, comma 1, T.U.I.R., ora trasfuso nell'art. 150 nuovo T.U.I.R., non costituiscono esercizio di attività commerciali; parimenti è escluso l'obbligo di dichiarazione in riferimento alle attività direttamente connesse a quelle istituzionali svolte da detti organismi che non concorrono alla formazione del reddito imponibile; e ciò nonostante la previsione in capo a detti organismi dell'obbligo della tenuta di apposite scritture contabili (cfr., art. 10, D.Lgs. n.460/1997).

enti soggetti ad IRPEG, ed attualmente ad IRES, anche dall'organo di controllo, se istituito.

Essa, infine, va presentata secondo termini e modalità unificati, salva la diversa ipotesi di presentazione di dichiarazione *in via telematica* che avviene, di norma, per il tramite degli intermediari autorizzati, individuati all'art. 3, comma 3, del cit. D.P.R. n. 322/1998<sup>48</sup>.

<sup>48</sup> Le dichiarazioni sono, in particolare, presentate all'Agenzia delle Entrate in via telematica, ovvero per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. secondo le disposizioni di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 322/1998, come sostituito dall'art. 3 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 con decorrenza 1 gennaio 2002. I contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, presentano la dichiarazione unificata annuale. La dichiarazione dei sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, di cui all'art. 4 del cit. D.P.R. n. 322/1998 può essere inclusa nella dichiarazione unificata. E' esclusa dalla dichiarazione unificata, invece, la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli enti e delle società che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto di gruppo di cui all'art. 73, ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972. Le dichiarazioni previste dal cit. D.P.R. n. 322, sono presentate in via telematica all'Agenzia delle entrate - direttamente o tramite soggetti incaricati indicati ai commi 2-bis e 3 del cit. art. 3 - dai soggetti tenuti per il periodo d'imposta cui si riferiscono le predette dichiarazioni alla presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto, con esclusione delle persone fisiche che hanno realizzato nel medesimo periodo un volume di affari inferiore o uguale a lire € 25.822,34; dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta di cui all'art. 4 del cit. D.P.R. n. 322 e dai soggetti di cui all'art. 87 ( ora, art. 73) comma 1, lett. a) e b) T.U.I.R.; dai soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi alla applicazione degli studi di settore. Le predette dichiarazioni sono trasmesse avvalendosi gratuitamente del servizio telematico Entratel. I soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, anche in forma unificata, in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti, si avvalgono per la presentazione in via telematica del servizio telematico Internet ovvero di uno dei soggetti incaricati di cui al cit. comma 3 dell'art. 3. Nell'ambito dei gruppi in cui almeno una società o ente rientra tra i soggetti incaricati, la presentazione in via telematica delle dichiarazioni di soggetti appartenenti al gruppo può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo avvalendosi del servizio telematico Entratel. Si

In particolare, le persone fisiche e le società di persone presentano la dichiarazione in forma cartacea per il tramite di una banca o di un ufficio postale tra il 1° maggio e il 31 luglio ovvero, in via telematica, entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta<sup>49</sup>.

Le società e gli enti soggetti ad IRES, invece, presentano la dichiarazione, compresa quella unificata, in forma cartacea entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, per il tramite di una banca o di un ufficio postale, ricorrendone le condizioni; ovvero in via telematica, entro l'ultimo

considerano appartenenti al gruppo l'ente o la società controllante e le società da questi controllate come definite dall'art. 43-ter D.P.R. n. 600/1973. I soggetti diversi da quelli indicati nei commi 2 e 2-bis dell'art. 3, possono comunque presentare le dichiarazioni in via telematica direttamente avvalendosi del servizio telematico Internet ovvero tramite un incaricato di cui al comma 3. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse: a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro; b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria; c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche; d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati; e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (comma 3). I soggetti di cui al comma 3, incaricati della predisposizione delle dichiarazioni previste dal presente decreto, sono obbligati alla trasmissione in via telematica delle stesse. Incidentalmente si segnala che, con l'art. 2 della L. 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004) è stato stabilito un (irrisorio) compenso per il servizio di trasmissione telematica delle dichiarazioni pari a € 0,50 per ogni dichiarazione elaborata e trasmessa mediante il servizio telematico. La norma citata chiarisce che il predetto compenso non costituisce corrispettivo ai fini dell'IVA.

<sup>49</sup> Art. 2, comma 1, D.P.R. n. 322 cit., come sostituito, con effetto 1 gennaio 2002, dall'art. 2, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 435/2001.

giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta<sup>50</sup>.

La precisazione sui termini di presentazione della dichiarazione si rende necessaria nel contesto del lavoro in oggetto per le ripercussioni che ne derivano in tema di ravvedimento operoso, come più avanti meglio si chiarirà<sup>51</sup>.

Trattandosi di una dichiarazione recettizia<sup>52</sup>, la stessa esiste come tale sin dal momento della sua emissione, ma i suoi effetti giuridici si perfezionano solo al momento della ricezione da parte dell'amministrazione finanziaria; momento che - in ambito tributario, e diversamente da quanto si rileva in materia civilistica - viene fatto coincidere con quello in cui la stessa raggiunge la sfera di controllo del destinatario. Ecco perché acquista specifico rilievo porsi la questione della prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione, soprattutto attualmente, in considerazione delle mutate modalità di consegna e trasmissione della stessa<sup>53</sup>.

Mentre per i contribuenti che non sono tenuti alla presentazione telematica, la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è data, infatti, dalla ricevuta predisposta dalla banca o dall'ufficio postale rilasciata entro i predetti termini di scadenza stabiliti dalla legge, per i contribuenti che si avvalgono della trasmissione telematica in proprio o mediante intermediari, invece, la prova della presentazione è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione.

I soggetti intermediari rilasciano al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione, contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione nonché, entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la dichiarazione trasmessa redatta su modello conforme a

<sup>50</sup> Art. 2, comma 2, lett. a) e b), D.P.R. n. 322 cit., come sostituito, sempre con decorrenza 1 gennaio 2002, dall'art. 1, comma 1, D.P.R. n. 435 cit.

<sup>51</sup> Cfr., *infra*, par. 5.8.

<sup>52</sup> Come già *supra* considerato al par. 1.5.

<sup>53</sup> Per effetto delle citate modifiche apportate al cit. D.P.R. n. 322 dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 con decorrenza 1 gennaio 2002.

quello ministeriale e copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate di ricezione della dichiarazione<sup>54</sup>.

<sup>54</sup> Cfr., art. 3 D.P.R. n. 322/1998, comma 6. Le banche e la Poste italiane S.p.a. trasmettono, invece, in via telematica le dichiarazioni all'Agenzia delle entrate entro cinque mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione ovvero, per le dichiarazioni presentate oltre tale termine, entro cinque mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni stesse, ove non diversamente previsto da apposite convenzioni (art. 3 cit., comma 7). I soggetti intermediari presentano in via telematica le dichiarazioni per le quali non è previsto un apposito termine entro un mese dalla scadenza del termine previsto per la presentazione alle banche e agli uffici postali (art. 3 cit., comma 7-bis). Le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6 (art. 3 cit., comma 7-ter). La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero è trasmessa all'Agenzia delle entrate mediante procedure telematiche, direttamente o tramite uno dei soggetti intermediari di cui ai commi 2-bis e 3 (art. 3 cit., comma 8). I contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 del cit. art. 3 del D.P.R. n. 322/1998, conservano, per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1, nonché i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione. L'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione della dichiarazione e dei suddetti documenti (art. 3 cit., comma 9). I soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'articolo 43, n. 600 cit., copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione previa riproduzione su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'art. 1, comma 1 (art. 3 cit., comma 9-bis). La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, ovvero dalla ricevuta della banca, dell'ufficio postale o dalla ricevuta di invio della raccomandata di cui al comma 5 (art. 3 cit., comma 10). Secondo quanto, peraltro, affermato dalla stessa amministrazione finanziaria, per i soggetti che assumono contemporaneamente la qualifica di contribuente e di intermediario, ovvero per le società obbligate in proprio alla trasmissione telematica, i termini di presentazione della dichiarazione e di invio vanno a coincidere; il che comporta che in caso di controllo o di verifica che avesse avvio in un momento successivo al termine per la presentazione, i

Posto che la dichiarazione trasmessa in via telematica tramite un soggetto incaricato, si intende presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate e che la prova della presentazione è costituita dalla comunicazione della stessa Agenzia attestante l'avvenuta ricezione, ne consegue che il semplice impegno a trasmettere la dichiarazione da parte dell'intermediario non esclude la responsabilità del contribuente, nel caso di mancata presentazione, da parte dell'intermediario, della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate nei termini previsti dalla legge.

Il contribuente avrà cura, pertanto, di acquisire dall'intermediario la dichiarazione redatta in originale su modello cartaceo conforme a quello approvato dalla Agenzia delle Entrate, nonché copia della comunicazione dell'Agenzia stessa attestante l'avvenuta ricezione dei dati entro trenta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione<sup>55</sup>.

---

contribuenti in esame si troverebbero a non aver materialmente predisposto la dichiarazione: così, ris. min. 28 giugno 1999, n. 105.

<sup>55</sup> Si confronti, al riguardo, la circ. min. 25 gennaio 2002, n. 6/E secondo cui resta ferma in tal caso la distinta responsabilità del soggetto incaricato della trasmissione telematica, cui è applicabile in caso di omesso o tardivo invio, la sanzione da 516,46 euro (un milione di lire) a 5.164,57 euro (diecimilioni di lire) prevista dall'art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997. Nell'ottica di semplificazione degli adempimenti, il riformulato comma 9 del cit. art. 3, D.P.R. 322/1998 dispone che i contribuenti, i sostituti d'imposta e gli intermediari incaricati alla trasmissione, debbano conservare la documentazione prima richiamata, concernente la presentazione della dichiarazione, fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, coincidente con il termine di decadenza dell'accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973. I contribuenti e i sostituti d'imposta debbono conservare l'originale della dichiarazione trasmessa, redatta su modello cartaceo e sottoscritta, nonché la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta ricezione e, in caso di presentazione tramite un soggetto incaricato, anche l'impegno a trasmettere la dichiarazione rilasciato da quest'ultimo ai sensi dell'art. 3, comma 6. I soggetti incaricati della trasmissione conservano, per il medesimo periodo previsto dal cit. art. 43, D.P.R. n. 600, la copia delle dichiarazioni trasmesse. Al fine di risolvere i notevoli problemi di archiviazione delle dichiarazioni cartacee, viene ora consentito, in alternativa alla conservazione dei documenti, di tenere memoria delle dichiarazioni presentate su supporti informatici. In tal caso è fatto obbligo al contribuente di riprodurre la

I soggetti abilitati alla trasmissione telematica possono, peraltro, predisporre le proprie dichiarazioni entro il termine fissato per la trasmissione telematica delle stesse che, quindi, è più lungo rispetto a quello stabilito per le altre categorie di contribuenti<sup>56</sup>.

Il termine di presentazione della dichiarazione varia, quindi, a seconda della natura del soggetto e della modalità di invio della dichiarazioni e la sua individuazione assume una primaria rilevanza

---

dichiarazione su modello cartaceo, qualora l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, ne faccia richiesta.

<sup>56</sup> L'art. 2 del cit. D.P.R. n. 432/2001 sostituisce i commi 1, 2, 3, 8 e 9, abroga i commi 4, 4-bis e 5, ed introduce il comma 8-bis nell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998. Per effetto di dette modifiche, allo scopo di razionalizzare i termini di presentazione delle dichiarazioni per tutte le categorie dei contribuenti, le persone fisiche, le società o le associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600/1973, presentano la dichiarazione per l'anno d'imposta precedente: tra il 1° maggio e il 31 luglio tramite banca o ufficio postale; entro il 31 ottobre in via telematica. I contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, invece, presentano la dichiarazione, ai sensi del comma 2 dell'art. 2 del cit. D.P.R. n. 322/1998; entro il settimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta, tramite banca o ufficio postale; entro il decimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta in via telematica. Ai sensi del cit. art. 2, comma 3, i contribuenti assoggettati all'imposta regionale sulle attività produttive, non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, presentano la dichiarazione ai fini IRAP entro i termini previsti dall'art. 2, comma 2, ossia: entro l'ultimo giorno del settimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta, tramite banca o ufficio postale; entro l'ultimo giorno del decimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta, in via telematica. In tal modo i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP degli enti e delle società soggette ad IRPEG (IRES), risultano ancorati alla data di chiusura del periodo d'imposta, prescindendo dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto. Si noti ancora che, nel cit. art. 2, comma 9, è confermata la proroga d'ufficio, al primo giorno feriale successivo, dei termini di presentazione della dichiarazione che scadono di sabato, mentre è stato soppresso il termine "trasmissione" poiché, come si è detto, non è più dato distinguere tra presentazione e trasmissione in via telematica. Per lo stesso motivo è stato abrogato il comma 4-bis dell'art. 2, che enunciava la irrilevanza dei termini di trasmissione rispetto a quelli di versamento delle imposte. Le nuove regole concernenti i termini di presentazione delle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 19 del citato D.P.R. n. 435/2001, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2002. A tale riguardo si ritiene che le nuove disposizioni producano effetto anche per gli adempimenti i cui termini, alla stessa data, non siano ancora scaduti: così, circ. min. 25 gennaio 2001, n. 6/E.

in considerazione che ad esso si ricollega lo scadere del termine entro il quale al contribuente è riconosciuta la possibilità di regolarizzare le violazioni commesse in sede di predisposizione e di presentazione delle dichiarazioni, nonché di pagamento delle somme dovute (cfr., in partic., art. 13, D.Lgs. n. 472/1997)<sup>57</sup>.

Ai fini del presente lavoro si ritiene opportuno considerare le singole dichiarazioni conglobate nel predetto modello unificato, attesa la complessità e variabilità dei dati in esso riportati.

### 2.2.1. LA DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA.

Ai fini dell'indagine che si sta conducendo, la sola considerazione che va fatta sul tema in oggetto concerne la diversa funzione della dichiarazione cui sono obbligati i sostituti d'imposta (cd. Mod. 770) rispetto alle altre eventualmente presenti nel modello unificato.

Si tratta, infatti, di una dichiarazione di redditi altrui, assoggettati a ritenuta alla fonte da parte del sostituto: è evidente che in questo caso la dichiarazione costituisce il "veicolo informativo" nei confronti dell'amministrazione dell'assolvimento o meno degli obblighi imposti dalla legge al sostituto, ai fini dell'esercizio dei suoi ordinari poteri di controllo e di vigilanza ed ha, pertanto, di norma, una funzione di mero riepilogo dei redditi erogati a terzi e delle corrispondenti ritenute operate e versate nel periodo d'imposta<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> Per maggiori approfondimenti, cfr., PAPARELLA, *Considerazioni sulle novità in materia di dichiarazione tributaria (nelle imposte sui redditi e nell'Iva) per effetto della disciplina del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria* a cura di MICCINESI, Padova, 1999, pag. 98 ss. Sul ravvedimento operoso, cfr., *infra*, par. 5.8.

<sup>58</sup> L'art. 4 cit. D.P.R. n. 435/2001 ha apportato modifiche all'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 anche in ordine alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta. Le novità riguardano, in primo luogo, l'individuazione dei soggetti tenuti a presentare la dichiarazione ricomprendendo, a fini di coordinamento legislativo, anche soggetti

già tenuti per legge a tale obbligo, quali gli intermediari e coloro che intervengono in operazioni che possono generare redditi diversi di cui all'articolo 81, comma 1 (ora 67, comma 1) lettere da c) a c-*quinquies*) del T.U.I.R. (quali ad esempio le plusvalenze realizzate mediante cessioni a titolo oneroso di partecipazioni sociali qualificate e non qualificate), già obbligati alla comunicazione dei dati all'Amministrazione finanziaria. Sono, inoltre, obbligati alla presentazione della dichiarazione i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, tenuti ad effettuare ritenute alla fonte o che corrispondono compensi soggetti alla ritenuta alla fonte. Tale dichiarazione da presentare entro il 31 ottobre, deve riguardare tutte le operazioni relative all'anno solare precedente e deve essere trasmessa in via telematica, direttamente all'Agenzia delle Entrate ovvero tramite i soggetti incaricati. Essa è sostitutiva delle dichiarazioni previste ai fini contributivi ed assicurativi. La dichiarazione dei sostituti d'imposta (o degli altri soggetti indicati dall'art. 4, comma 1), deve contenere i dati o gli elementi necessari per: individuare il sostituto d'imposta, l'intermediario o il soggetto obbligato alla comunicazione di dati relativamente ad operazioni fiscalmente rilevanti; determinare l'ammontare dei compensi, proventi, ritenute, contributi, e premi; effettuare dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi. Possono inoltre essere richiesti nel modello di dichiarazione anche altri dati ed elementi, esclusi quelli che l'Agenzia delle Entrate, l'INPS e l'INAIL sono in grado di acquisire direttamente. È fatta, altresì, salva la facoltà di inserire la dichiarazione dei sostituti d'imposta nella dichiarazione unificata annuale dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA L'aggiunto comma 3-*bis* all'art. 4 cit., prevede che i sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, obbligati al rilascio della certificazione dei sostituti d'imposta di cui all'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, trasmettano, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di erogazione, in via telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite i soggetti incaricati, gli stessi dati contenuti nella predetta certificazione, oltre a quelli necessari per la liquidazione dell'imposta e dei contributi. Le ritenute da indicare nella dichiarazione sono quelle di cui agli artt. 23 (sui redditi di lavoro dipendente), 24 (sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), 25 (sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi), 25-*bis* (sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari) e 29 (su compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato). Limitatamente alle ritenute e ai dati sopra elencati, questo nuovo obbligo sostituisce quello di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta. Il regolamento, infatti, equipara a tutti gli effetti, anche sanzionatori, la trasmissione telematica di tali dati alla dichiarazione. Ne consegue che non devono essere più compilate, per le ritenute indicate, i quadri SA (redditi di lavoro dipendente), SB (indennità di fine rapporto), SC (compensi di lavoro autonomo), SD (assistenza fiscale prestata dal sostituto d'imposta) e SS



Per effetto di recenti norme, nella predetta dichiarazione possono essere, altresì, presenti alcune manifestazioni di volontà del sostituto d'imposta obbligato alla sua presentazione relative alla scelta esercitata in ordine alla destinazione della eventuale eccedenza di ritenute versate rispetto a quelle dovute in un dato periodo d'imposta.

Tale eccedenza può essere, infatti, attualmente o riportata a nuovo in esercizi successivi o utilizzata in compensazione con altri tributi, o chiesta a rimborso, secondo quanto disposto dall'art. 1, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445.

In particolare, il sostituto di imposta che abbia effettuato un versamento di ritenute alla fonte in misura superiore rispetto alla somma dovuta, ha facoltà di scomputare l'eccedenza dai versamenti successivi. Qualora lo scomputo non venga operato nel corso dello stesso periodo di imposta, il sostituto ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dai versamenti relativi al periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso nella dichiarazione<sup>59</sup>.

La parte dell'eccedenza riportata che non trova capienza nelle ritenute da versare nel periodo di imposta successivo o che non è

---

(dati riassuntivi). Le informazioni da trasmettere entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di erogazione sono le seguenti: i dati fiscali e contributivi contenuti nelle predette certificazioni rilasciate ai sostituti; gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi; i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi; i dati relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata. In sintesi i sostituti d'imposta, diversi dai quelli che hanno effettuato ritenute sui redditi da capitale, esauriscono i loro adempimenti trasmettendo i dati relativi alla certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e dei redditi di lavoro autonomo da essi erogati, mediante la presentazione di un apposito modello di dichiarazione semplificata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di erogazione. Qualora invece i sostituti, oltre quelli di lavoro, abbiano corrisposto redditi di capitale, dovranno porre in essere un duplice adempimento dichiarativo: entro il 30 giugno dovranno presentare la dichiarazione contenente i dati delle certificazioni di lavoro ed entro il 31 ottobre dovranno presentare la dichiarazione modello 770 ordinario per i redditi di capitale. Le dichiarazioni di tali soggetti vanno presentate solo in via telematica: così, cit. circ. min. 25 gennaio 2001, n. 6/E.

<sup>59</sup> La scelta non risultante dalla dichiarazione si intende fatta per il riporto.

utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, costituisce, inoltre, eccedenza per il periodo stesso ed è oggetto di ulteriore scelta tra il riporto ed il rimborso. Se l'eccedenza riportata non è computata in diminuzione nella dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, o se la dichiarazione non è presentata, il sostituto di imposta può, infine, chiederne il rimborso a norma dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

## 2.2.2. LA DICHIARAZIONE IVA.

Anche nella dichiarazione annuale IVA è possibile rinvenire questo connotato ricognitivo riscontrato nella dichiarazione dei sostituti d'imposta: in essa vengono, infatti, riprodotti i presupposti impositivi dell'IVA già verificatisi nel corso del periodo d'imposta, cui è già seguita la liquidazione dell'imposta dovuta con cadenza mensile o trimestrale, a seconda del regime contabile prescelto e il corrispondente versamento del debito emerso in sede di liquidazione o la rilevazione del relativo credito d'imposta.

L'art. 28, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 stabiliva, a questo riguardo, che la dichiarazione doveva indicare, oltre ai dati necessari per l'individuazione del contribuente, innanzitutto quelli essenziali per la determinazione *"dell'ammontare delle operazioni e dell'imposta dovuta nel periodo annuale"*<sup>60</sup>.

Per effetto delle già citate modifiche apportate dal D.P.R. n. 322/1998 alle modalità di presentazione della dichiarazione, e tenendo presente la statuizione dell'obbligo per taluni contribuenti di presentazione della dichiarazione cd. unificata,<sup>61</sup> resta inteso che, attualmente, la statuizione dell'obbligo di *"comunicazione"* dei dati necessari alla quantificazione dell'imposta dovuta concerne sia i

<sup>60</sup> Il presente articolo, prima modificato dall'art. 1, D.L. 31.05.1994, n. 330, poi sostituito dall'art. 4, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 è stato poi abrogato dall'art. 9, D.P.R. n. 322/1998.

<sup>61</sup> Cfr., in particolare, l'articolo 8 del D.P.R. n. 435/2001 che ha sostituito i commi 1, 2, 4 e 6 nell'articolo 8 del cit. D.P.R. n. 322/1998.

soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione in forma unificata, che compileranno specifici quadri intermedi del modello dichiarativo (cd. Unico) riservati a tale indicazione, che i soggetti obbligati alla distinta presentazione della dichiarazione in forma non unificata<sup>62</sup>.

I soggetti non obbligati alla presentazione della dichiarazione unificata presentano la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto tra il 1° febbraio e il 31 luglio dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce, qualora sia consentita la presentazione tramite banca convenzionata o ufficio postale; oppure entro il 31 ottobre, in caso di presentazione della dichiarazione in via telematica. In tal modo sono stati resi omogenei i termini di presentazione delle dichiarazioni IVA a quelli previsti per le altre dichiarazioni<sup>63</sup>.

<sup>62</sup> Non possono presentare la dichiarazione unificata e, di conseguenza, sono obbligati a presentare la dichiarazione IVA in via autonoma i seguenti soggetti: a) le società di capitali e di persone e gli enti soggetti ad IRPEG con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare; b) le società controllanti e controllate che effettuano la liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 73, ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972; c) i curatori fallimentari e i liquidatori per le dichiarazioni presentate per conto del soggetto fallito o sottoposto alla procedura di liquidazione coatta amministrativa, in considerazione delle peculiarità che caratterizzano le disposizioni concernenti le procedure concorsuali (cfr., al riguardo, circ. min. n. 68 del 24 marzo 1999); d) i rappresentanti fiscali dei soggetti non residenti o senza stabile organizzazione in Italia per le dichiarazioni presentate per i soggetti rappresentati; e) altri soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata. Per quanto concerne gli obblighi dichiarativi posti a carico dei curatori fallimentari e dei commissari liquidatori, si osserva, inoltre, che ai sensi del comma 4 dell'art. 8, del cit. D.P.R. n. 322, come modificato dall'articolo 8, comma 1, lett. b) del cit. D.P.R. n. 435, la dichiarazione annuale relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, qualora non siano ancora scaduti i termini di presentazione, deve essere presentata dai curatori o dai commissari liquidatori entro i termini ordinari, ossia entro il 31 luglio o entro il 31 ottobre, ovvero entro il termine di quattro mesi dalla nomina, se quest'ultimo scade dopo il 31 ottobre (cfr., cit. circ. min. 25 gennaio 2001, n. 6/E).

<sup>63</sup> Il comma 6 dell'art. 8 del D.P.R. n. 322 cit., come sostituito dall'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 435/2001, rinvia alle disposizioni di cui all'art. 2, commi 7, 8, 8-bis e 9, D.P.R. n. 322 cit. per la sottoscrizione, la presentazione e la conservazione della dichiarazione IVA. Con il rinvio ai commi 8 e 8-bis sono estese anche al

In definitiva, nella dichiarazione IVA o nei quadri intermedi del modello unificato, il soggetto passivo è obbligato ad indicare l'ammontare imponibile delle cessioni di beni e prestazioni di servizi registrate nell'anno precedente, nonché quello delle operazioni esenti e non imponibili; l'importo degli acquisti e delle importazioni per i quali è prevista la detrazione risultante dalle fatture o bollette doganali registrate nell'anno di riferimento, e l'ammontare degli acquisti per i quali non spetta la detrazione in via oggettiva; la differenza tra l'importo complessivo dell'imposta relativa al totale delle operazioni imponibili e quello del totale dell'IVA ammessa in detrazione ed i versamenti eseguiti.

Questa funzione prettamente ricognitiva della dichiarazione annuale viene, del resto, attualmente confermata dalla previsione dell'obbligo per taluni contribuenti titolari di partita IVA di predisporre e trasmettere esclusivamente in via telematica, ricorrendone le condizioni, la *comunicazione annuale IVA*<sup>64</sup>, che ha

settore IVA le disposizioni relative alla rettificabilità delle dichiarazioni, al fine di correggere errori e omissioni commessi sia a favore che a danno del contribuente. In particolare, viene esteso il principio della ritrattabilità delle dichiarazioni, anche dopo che sia decorso il termine di cui all'articolo 2, comma 7 dello stesso D.P.R. n. 322, ossia dopo novanta giorni successivi alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, su cui, più diffusamente, *infra*, parr. 5.7 e succ.

<sup>64</sup> Obbligo introdotto per ottemperare agli obblighi comunitari previsti dall'art. 22, paragrafo 4, della direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, il quale dispone che il termine per la presentazione della dichiarazione IVA, stabilito dai singoli Stati, non può superare di due mesi la scadenza di ogni periodo fiscale. Poiché il periodo d'imposta si conclude il 31 dicembre, i termini per la presentazione della dichiarazione IVA annuale, sia in forma autonoma che unificata, fissati, come si è visto, entro il 31 luglio, se la presentazione avviene per il tramite di una banca o delle Poste italiane S.p.a., ed entro il 31 ottobre se la presentazione avviene in via telematica, non soddisfano tale condizione. Pertanto, l'art. 9 del D.P.R. n. 435/2001, che inserisce nel D.P.R. n. 322/1998 l'articolo 8-bis, dispone che "Fermi restando gli obblighi previsti ... relativamente alla dichiarazione unificata e ... alla dichiarazione IVA annuale e ferma restando la valenza attribuita alle suddette dichiarazioni anche ai fini sanzionatori, il contribuente presenta in via telematica... entro il mese di febbraio di ciascun anno, una comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno precedente...". Tale obbligo decorre dal periodo d'imposta 2002, per il quale non devono essere più presentate le dichiarazioni IVA periodiche. La comunicazione annuale ha la funzione di

fornire all'amministrazione finanziaria i dati IVA sintetici relativi alle operazioni effettuate nell'anno precedente, che costituiranno anche una prima base di calcolo per la determinazione delle "risorse proprie" che lo Stato deve versare al bilancio comunitario. Sono tenuti a presentare la comunicazione dei dati IVA i soggetti che esercitano attività d'impresa ovvero arti e professioni, ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili, ad eccezione dei soggetti che sono esonerati da tale adempimento ai sensi del comma 2 del citato art. 8-bis. Non sono tenuti, in sostanza, a presentare la comunicazione i soggetti esonerati dall'obbligo della presentazione della dichiarazione annuale e quelli che erano esonerati dall'obbligo delle dichiarazioni periodiche. A tali categorie il richiamato comma 2 aggiunge i soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti e che devono operare la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, e quelli sottoposti a procedure concorsuali. Particolari disposizioni sono dettate per le società e gli enti che si avvalgono della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972 i quali assolvono autonomamente l'obbligo della comunicazione, con riferimento ai dati IVA relativi ad ogni singola società del gruppo. La società controllante non dovrà presentare, pertanto, oltre la propria comunicazione, anche quella relativa al gruppo. Ciò in quanto in sede di comunicazione non devono essere evidenziati i debiti e i crediti d'imposta trasferiti al gruppo dalle società aderenti. Nel modello di comunicazione i contribuenti devono esplicitare le operazioni di liquidazione che sono soliti effettuare subito dopo il periodo d'imposta per poter utilizzare gli eventuali crediti già nella liquidazione periodica relativa al mese di gennaio o al primo trimestre dell'anno seguente. Ai sensi dell'art. 9, la comunicazione, pertanto, oltre ai dati identificativi del contribuente, deve riportare, in conformità a quanto richiesto dall'art. 22 della cit. direttiva comunitaria n. 77/388, l'ammontare delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA; l'ammontare delle operazioni esenti e non imponibili, l'imponibile e l'imposta relativa alla effettuazione di importazioni di oro e argento effettuate senza pagamento dell'IVA in dogana, l'imposta esigibile e l'imposta detratta risultanti dalle liquidazioni periodiche senza tener conto delle operazioni di rettifica e di conguaglio. Le modalità di redazione e presentazione della comunicazione, di cui all'articolo 8-bis, comma 1 del cit. D.P.R. n. 322, ricalcano, sostanzialmente, le regole dettate per le dichiarazioni annuali. È, infatti, previsto che la comunicazione sia redatta utilizzando un apposito modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e che tale modello sia presentato in via telematica, o direttamente o tramite gli intermediari abilitati, ai sensi dell'art. 3, commi 2-bis e 3, dello stesso D.P.R. n. 322. Non è prevista la possibilità di presentare la comunicazione tramite banca o posta, atteso che gli unici soggetti autorizzati ad utilizzare tale canale per la presentazione delle dichiarazioni annuali (persone fisiche con volume d'affari uguale o inferiore a 50 milioni di vecchie

sostituito, com'è noto, l'obbligo di trasmissione di specifiche *dichiarazioni periodiche*<sup>65</sup> nelle quali andavano riportati i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni già effettuate dai contribuenti nel corso del mese o del trimestre.

Da notare che la natura e gli effetti della predetta *comunicazione annuale IVA* non sono quelli propri della dichiarazione IVA.

Attraverso la predetta comunicazione il contribuente non procede, infatti, alla definitiva autoliquidazione dell'imposta dovuta, ma alla sola esposizione dei dati utilizzati nelle liquidazioni periodiche operate nel corso del periodo d'imposta; la liquidazione dell'imposta dovuta avverrà invece attraverso il tradizionale strumento della dichiarazione annuale. La natura *non dichiarativa* di tale comunicazione, comporta, l'inapplicabilità delle sanzioni previste nel caso di omessa o infedele dichiarazione, nonché delle disposizioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997 in materia di ravvedimento, in caso di violazione degli obblighi di dichiarazione<sup>66</sup>. Non essendo prevista, infatti, la possibilità di rettificare o integrare una comunicazione già presentata, eventuali errori nella compilazione dovranno, quindi, essere corretti in sede di dichiarazione annuale. L'omissione della comunicazione o l'invio della comunicazione annuale con dati incompleti o inesatti comporta, invece, l'applicazione delle sole sanzioni previste dall'articolo 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per l'omessa o inesatta comunicazione di dati, così come disciplinato dal comma 6 dell'art. 8-bis del cit. D.P.R. n. 322/1998.

lire), sono esonerati dal presente adempimento. La presentazione della comunicazione deve avvenire entro il mese di febbraio e, se il termine scade di sabato, entro il primo giorno feriale successivo, analogamente a quanto previsto per la presentazione delle dichiarazioni annuali: cfr., cit. circ. min. 25 gennaio 2001, n. 6/E.

<sup>65</sup> Sulle modalità di redazione e presentazione della dichiarazioni periodiche mediante il servizio telematico, cfr., oltre al cit. D.P.R. 322/1998, i decreti ministeriali 31 luglio 1998 e 18 febbraio 1999.

<sup>66</sup> L'omissione della comunicazione o l'invio della stessa con dati incompleti o inesatti comporta, invece, l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per la omessa o inesatta comunicazione di dati, richiamato dal comma 6 dell'art. 8-bis del cit. D.P.R. n. 322.

La legge prevede, inoltre, che nella dichiarazione annuale IVA siano comunque inserite alcune determinazioni di volontà che concernono talvolta il sistema di determinazione della base imponibile<sup>67</sup>; altre volte il regime degli obblighi contabili (opzione tra il regime ordinario o semplificato o forfetario); altre volte ancora i risultati della liquidazione del tributo (opzione tra riporto, compensazione o rimborso dell'eccedenza a credito emergente dalla dichiarazione).

In queste ipotesi si è in presenza di dichiarazioni di volontà (non negoziale) che trovano allocazione nell'ambito della dichiarazione tributaria che non modificano la natura di dichiarazione di scienza della stessa, ma che tuttavia — proprio in quanto risalenti alla volontà del soggetto che le pone in essere — non sono rettificabili, salve le limitate e rare ipotesi in cui sia possibile riscontrare eventuali vizi della volontà (errore, violenza o dolo)<sup>68</sup>.

La dichiarazione annuale è anche la sede in cui, ricorrendo determinate condizioni, avviene la quantificazione dell'imposta effettivamente dovuta.

E' il caso, ad es., in cui l'imposta detraibile nel periodo d'imposta debba essere rideterminata per effetto della misura percentuale del pro-rata di deducibilità di cui all'art. 19-bis, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 in riferimento al rapporto tra il totale delle operazioni che danno diritto alla detrazione effettuate nell'anno e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti; od ancora è il caso in cui è prevista la rettifica della detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, in caso di variazione della percentuale di detraibilità superiore a dieci punti (art. 19-bis2, D.P.R. n. 633 cit.).

Infine la dichiarazione deve indicare — specificatamente ai fini dell'espletamento dell'attività di controllo — altri dati ed elementi, esclusi quelli che l'amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente. Si pensi, solo per citarne alcuni, ai dati che vanno comunicati relativi all'attività esercitata, all'ammontare delle

<sup>67</sup> Come avviene nel caso di opzione tra regime ordinario e forfetario di determinazione dell'imposta con riguardo ai produttori agricoli, ex art. 34 D.P.R. n. 633/1972.

<sup>68</sup> Cfr., *supra*, par. 1.6.

operazioni imponibili poste in essere nei confronti di determinati soggetti (operazioni effettuate con la Repubblica di San Marino, o con soggetti che hanno fruito di agevolazioni per eventi eccezionali) o all'indicazione dell'ammontare degli acquisti intracomunitari, o degli acquisti effettuati con IVA indetraibile.

Va fatta a questo punto una considerazione nella struttura di questo tributo, che, com'è noto, è un'imposta istantanea.

Una volta verificatosi il presupposto impositivo secondo le specifiche e puntuali disposizioni previste dalla legge, e quindi una volta che il contribuente ha posto in essere una singola operazione imponibile o ha effettuato un determinato acquisto, la *rilevazione del fatto integrante la fattispecie imponibile* avviene, innanzitutto, con l'emissione o la ricezione della fattura<sup>69</sup> che ha già trovato esatta rappresentazione nell'ambito dell'impianto contabile del debitore d'imposta.

<sup>69</sup> Cui, del resto, viene pacificamente attribuita natura di dichiarazione di scienza: cfr., per tutti, PANUCCIO, *Voce Fattura*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1967, vol. XVI, pag. 1021 ss. In particolare la fattura, è una dichiarazione di scienza obbligata (in quanto emessa per il perseguimento di interessi pubblici o alieni), contenente un'impegnativa di veridicità dei dati in essa riportati, a forma vincolata che deve, cioè, tradursi in un documento scritto (peraltro, di secondo grado, in quanto presuppone l'esistenza di distinti documenti di primo grado sulla cui base viene redatta). Rispetto alle altre registrazioni contabili, la fattura presenta un profilo eccezionale dato dal suo carattere recettizio, che si è riscontrato essere presente anche nella dichiarazione tributaria. Ciò risulta dal fatto che il destinatario è elemento indispensabile del contenuto dell'atto e dalla considerazione che l'invio della fattura ha, di solito, la funzione di avviso dell'iniziata esecuzione: per questo motivo, essa deve mutuare dagli avvisi (dichiarazioni di scienza di tipo minore) il carattere recettizio. Nelle altre scritture contabili, invece, manca il requisito dell'alterità specifica e quindi, l'elemento della necessaria direzione verso il terzo destinatario e l'ulteriore elemento della conoscibilità del suo contenuto. Su tali aspetti, cfr., *infra*, par. 3.1. Vale la pena di accennare in questa sede anche al profilo della rettifica della fattura che, come per le altre scritture contabili, non può essere messa in dubbio, né in materia civilistica (cfr., art. 2219 c.c.), né tanto meno in quella fiscale (in cui da sempre sono previste specifiche ipotesi di rettifica di fatture insufficienti o irregolari). Solo che, a differenza di quanto avviene per le dichiarazioni non recettizie, come le scritture contabili in generale, la rettifica della fattura già pervenuta al destinatario, è resa meno libera e più controllata in quanto impone l'esame della vicenda sul terreno della prova.

Del resto, anche la *liquidazione del tributo* e, pertanto, l'operazione di traduzione in termini monetari del presupposto imponibile, avviene già nell'ambito delle scritture contabili, salvo che la stessa non debba essere ricalcolata in presenza di quelle previsioni normative, innanzi richiamate, che ne impongono una qualche rettifica.

Questa osservazione è interessante in quanto fa emergere l'esigenza di indagare la peculiarità dei dati contabili dichiarati dal contribuente ed impone la ricognizione dei riflessi di tale "riproduzione" in sede di indagine sui limiti di rettificabilità della dichiarazione, in presenza di eventuali errori commessi già in sede di redazione delle scritture.

La questione verrà affrontata diffusamente nel corso del presente lavoro<sup>70</sup>.

Per adesso può sostenersi che la dichiarazione annuale IVA non ha propriamente come contenuto tipico o indefettibile l'indicazione del presupposto o della base imponibile: esso è più un contenuto "integrativo" rispetto a quello proprio del sistema contabile che si manifesta nella funzione propriamente ricognitiva d'un dato già rilevato ed emerso sul piano giuridico. C'è poi un contenuto eventuale (o accessorio) rappresentato dalla attività di verifica degli elementi che rilevano ai fini della determinazione dell'imponibile o dell'imposta, quali gli ammontari delle operazioni imponibili dichiarate e delle detrazioni d'imposta spettanti; di norma, anche dalla comunicazione di dati e notizie utili ai fini dell'attività di controllo e di accertamento che deve essere espletata dall'amministrazione finanziaria.

<sup>70</sup> In particolare, nel capitolo III e nel paragrafo 5.6.

### 2.2.3. LA DICHIARAZIONE AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI.

Altrettanto complesso è il contenuto della dichiarazione prevista in materia di imposte sui redditi.

Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 la dichiarazione deve contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili, secondo le norme che disciplinano i redditi stessi; i redditi per i quali manca tale indicazione si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni.

Tale principio, cd. di *analiticità*, che era già stato sancito nell'ambito della disciplina vigente ante Riforma del 1973<sup>71</sup>, esprime dunque la volontà del legislatore a che la dichiarazione contenga la specificazione dei fatti economici assunti quale parametro per la tassazione delle determinate categorie reddituali. La dichiarazione dei redditi, pertanto, ha come contenuto *tipico* la rilevazione dell'esistenza e della misura del presupposto d'imposta.

L'obbligo di dichiarazione, tuttavia, non scaturisce direttamente dalla realizzazione del presupposto, ma è strumentale alla evidenziazione dello stesso.

Si è già affrontata la questione quando si è discusso della natura della dichiarazione e si sono riportate le originarie impostazioni delle teorie costitutive e dichiarative sulla genesi del rapporto d'imposta, cui si rinvia<sup>72</sup>.

In questa sede, ed a conforto di quanto già considerato, si tenga anche presente che la legge ricollega, a volte, l'obbligo dichiarativo

<sup>71</sup> Cfr., l'art. 2 della L. 11 gennaio 1951, n. 25 che stabiliva che "la dichiarazione deve indicare per i singoli redditi la specificazione delle fonti, l'importo lordo, le spese detraibili e l'importo netto, nonché agli effetti dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, gli oneri deducibili e gli altri titoli di detrazione" previsti dalla legge relativa. Così pure, l'art. 24 del T.U. n. 645/1958 che disponeva che "la dichiarazione deve specificare gli elementi attivi e passivi necessari, secondo le norme concernenti le singole imposte, per la determinazione dei valori imponibili dei redditi e dei patrimoni posseduti dal soggetto nel periodo d'imposta al quale la dichiarazione si riferisce".

<sup>72</sup> *Supra*, par.1.2.

a fattispecie diverse rispetto all'esistenza del presupposto, come avviene con riferimento ai soggetti tassabili in base a scritture contabili, i quali sono tenuti alla presentazione della dichiarazione, anche in mancanza di redditi (art. 1, comma 1, D.P.R. n. 600/1973); ed altre volte esclude l'obbligo di presentazione della dichiarazione, pur in presenza di redditi imponibili, come avviene in tutte le ipotesi di esonero dalla presentazione della dichiarazione disposte dalla legge con finalità di semplificazione.

Il contenuto della dichiarazione non va, poi, circoscritto alla mera "comunicazione" dei fatti imponibili, ma va anche ricercato nel processo di qualificazione e valutazione giuridica degli stessi, e quindi di giudizio, di cui si è già parlato quando si è evidenziata l'approssimazione insita nella qualificazione della dichiarazione tributaria quale dichiarazione di scienza<sup>73</sup>.

In sede di dichiarazione il contribuente deve, infatti, indicare e verificare, in punto di fatto e di diritto, gli elementi soggettivi ed oggettivi di volta in volta stabiliti dalla legge per la determinazione della base imponibile; deve liquidare l'imposta dovuta e procedere al relativo versamento; deve o può - a seconda dei casi - esercitare delle scelte direttamente correlabili con le procedure di applicazione delle imposte e deve o può comunicare, a volte, dati non immediatamente rilevanti per la determinazione delle imposte dovute.

Va detto, anzi, che è proprio la minuziosa disciplina delle imposte sui redditi, analizzata con riferimento agli aspetti che interessano l'indagine che si sta conducendo, che rende evidente come tutti gli atti in cui si articola la procedura di applicazione dell'imposta siano stati assegnati al contribuente e, di riflesso, che agli uffici spettino poteri di vigilanza e di controllo sul corretto assolvimento da parte del contribuente stesso degli obblighi imposti dalla legge<sup>74</sup>.

A seguito dei più recenti interventi normativi, il contenuto della dichiarazione si è, poi, sempre più arricchito e diversificato.

<sup>73</sup> Cfr., *supra*, par. 1.5.

<sup>74</sup> Cfr., *supra*, par. 1.4.

Sono sempre più numerose infatti le manifestazioni di volontà, sebbene non negoziali, come si è più volte già rilevato<sup>75</sup>, che il contribuente può esercitare in dichiarazione che possono riguardare o il regime di tassazione di alcune fattispecie imponibili<sup>76</sup>, oppure i criteri di tassazione di determinati proventi o redditi<sup>77</sup>; od ancora la decisione di destinare una propria quota di imposta a finalità d'ordine umanitario o solidaristico<sup>78</sup>; o la decisione da parte di alcuni contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo di adeguare l'ammontare degli imponibili dichiarati ai maggiori ricavi o compensi scaturenti dall'applicazione della disciplina sui cd. parametri o di quella più recente sugli studi di settore<sup>79</sup>, oppure la scelta di tassare il "reddito imponibile minimo" da parte delle società cd. non operative<sup>80</sup>.

Sempre riconducibili a manifestazioni di volontà vanno, altresì, considerate quelle scelte relative alle modalità di utilizzo del credito d'imposta emergente dalla liquidazione operata in sede di dichiarazione.

Com'è noto, alla tradizionale alternativa tra il riporto a nuovo o il rimborso del credito scaturente dalla dichiarazione di cui all'art. 19 T.U.I.R., ora 22 nuovo T.U.I.R., si è recentemente aggiunta la possibilità riconosciuta alla maggior parte dei contribuenti di utilizzare il predetto credito in compensazione di altri debiti, sia fiscali, che contributivi, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, oltre che la possibilità di effettuare la cessione dell'eccedenze di IRPEG (ora IRES) risultanti dalle dichiarazioni da parte delle società

<sup>75</sup> Cfr., *supra*, par. 1.7.

<sup>76</sup> Come avviene nel caso di opzione tra la tassazione ordinaria o separata, ai sensi degli artt. 16, 17, e 18 T.U.I.R., ora 17, 18, 19, 20 e 21 nuovo T.U.I.R. o di opzione tra la rateizzazione o la tassazione ordinaria delle plusvalenze realizzate nell'ambito del reddito d'impresa ex art. 54, comma 4, T.U.I.R., ora 86, comma 4, nuovo T.U.I.R.

<sup>77</sup> Così nel caso di scelta tra regimi contabili alternativi, ordinari, semplificati o forfetari: cfr., tra gli altri, l'art. 109-bis T.U.I.R., ora 145 nuovo T.U.I.R., per gli enti non commerciali.

<sup>78</sup> Come nel caso di destinazione di quote d'imposta al sostentamento del clero cattolico, ai sensi dell'art. 47, L. 20 maggio 1985, n. 222.

<sup>79</sup> Cfr., art. 3, L. 28 dicembre 1985, n. 549 e 62-bis, D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

<sup>80</sup> Cfr., art. 30, L. 23 dicembre 1994, n. 724.

facenti parte di un gruppo disciplinata dall'art. 43-ter D.P.R. n. 602/1973, senza l'osservanza delle formalità di cui agli artt. 69 e 70 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440<sup>81</sup>. Ovviamente, in tali circostanze, la dichiarazione è destinata a contenere solo la determinazione di volontà riguardante la scelta operata, mentre la compensazione o la cessione verrà effettuata in sede di versamento.

Rappresentano, poi, notizie e dati utili ai fini dell'effettuazione dell'attività di controllo, quelle altre richieste inserite nel modello di dichiarazione che possono, a volte, anche non essere direttamente correlate alla determinazione dell'imposta dovuta.

Si citano, solo a titolo di esempio, le indicazioni concernenti l'attività esercitata dai contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo; il prospetto richiesto alle società ed enti soggetti ad IRPEG/IRES sulla composizione del capitale sociale o sul fondo di dotazione; o il prospetto indicativo della natura ed entità delle riserve di patrimonio netto, anche ai fini della memorizzazione del credito d'imposta sui dividendi, di recente abolito<sup>82</sup>; il nuovo quadro EC del modello Unico destinato all'attivazione del cd. "disinquinamento del bilancio" di cui al nuovo art. 109 T.U.I.R.<sup>83</sup>, o quello richiesto in generale a tutti i soggetti imprenditori concernente l'entità dei crediti commerciali e delle svalutazioni o accantonamenti rischi su crediti ed interessi di mora; od ancora le sempre più analitiche informazioni ed indicazioni richieste sugli eventuali crediti d'imposta concessi a favore delle piccole o medie imprese su investimenti innovativi, premi di assunzione, ecc.

Tale analiticità di informazioni non riguarda, peraltro, soltanto i redditi d'impresa o di lavoro autonomo; si consideri, per tutte, con

<sup>81</sup> Articolo modificato dall'art. 11 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542. Si consideri che, ai sensi del comma 2 del cit. art. 43-ter, nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.

<sup>82</sup> Cfr., art. 14, T.U.I.R., prima sostituito dall'art. 2, D.Lgs. 18.12.1997, n. 467, poi modificato dall'art. 4, L. 23.12.2000 n. 388, ancora modificato dall'art. 4, L. 27.12.2002, n. 289, con decorrenza dal 01.01.2003 ed, infine, abrogato, con decorrenza 1.1.2004, perché non riproposto in virtù del combinato disposto degli articoli 1 e 2, comma 4, D.Lgs. 12.12.2003, n. 344.

<sup>83</sup> Su cui, più diffusamente, *infra*, par. 3.4.

riguardo ai redditi diversi, la richiesta di esposizione delle singole plusvalenze o minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni, titoli rappresentativi di merci, di valute, partecipazioni ad organismi di investimento collettivo da parte dei contribuenti che, ricorrendone le condizioni, non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui predetti redditi<sup>84</sup>.

Nell'ambito di questi dati e notizie utili ai fini dell'accertamento un ruolo assai rilevante deve assegnarsi al prospetto dei dati contabili richiesto, per imprese e professionisti, ai fini dell'applicazione della predetta disciplina sui cd. parametri, ovvero - con riguardo a talune attività - di quella relativa ai citati studi di settore; la medesima rilevanza va, altresì, riconosciuta al prospetto che va compilato al fine della verifica della cd. "operatività" da parte di alcuni tipi di società.

Si tratta di informazioni la cui richiesta va letta, infatti, nell'ottica dei nuovi strumenti di controllo e di metodologie di accertamento dei redditi d'impresa (o di lavoro autonomo) stabiliti dal legislatore allo scopo di svincolare la rettifica delle dichiarazioni dalla necessità di smentire il contenuto delle scritture contabili; esigenza, questa, scaturita dalle riscontrate difficoltà di utilizzo della prova per presunzioni nei confronti di alcune fasce di contribuenti, di norma correlate alle ridotte dimensioni dell'attività svolta, ed ad alcune tipologie dei settori produttivi.

Si ritornerà a breve su questi aspetti, non tanto per affrontare la questione della validità di queste contromisure nella lotta al fenomeno dell'evasione, quanto per stabilire la correlazione esistente tra i dati contabili e quelli esposti in dichiarazione e, per l'effetto, individuare i limiti di rettificabilità dei dati dichiarati, in presenza di errori di valutazione di determinati componenti positivi o negativi di

<sup>84</sup> I soggetti che hanno corrisposto nel periodo d'imposta interessi, altri redditi di capitale, nonché redditi diversi, soggetti a prelievo alla fonte devono compilare, infatti, apposito prospetto in dichiarazione (quadro RZ del Modello Unico). Esso contiene, tra l'altro, anche il prospetto riservato all'indicazione dei versamenti dell'imposta sostitutiva del risparmio gestito di cui all'art. 7 del D.Lgs. 21 novembre 1997 n. 461.

reddito commessi, prima che in dichiarazione, già nell'ambito delle scritture contabili<sup>85</sup>.

#### 2.2.4. LA DICHIARAZIONE IRAP.

Con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, emanato in attuazione dell'art. 3, comma 143, lett. a) della legge 23 dicembre 1996, n. 662 è stata istituita l'imposta regionale sulle attività produttive che, com'è noto, ha sostituito, oltre ad alcuni tributi minori, l'ILOR<sup>86</sup>.

L'imposta si applica sul "valore della produzione netta", derivante dall'esercizio di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, rappresentato dalla differenza tra i ricavi (o compensi) ed alcuni costi e spese della produzione nella misura, di norma, già determinata agli effetti delle imposte personali, salve specifiche deroghe stabilite dalla legge<sup>87</sup>.

Il valore della produzione è dato, in linea di principio, dalla differenza tra i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, escludendo dai componenti positivi i proventi finanziari e quelli straordinari e, dai componenti negativi, il costo del personale ed i genere i compensi di lavoro non professionale, le svalutazioni delle immobilizzazioni, diverse da quelle immateriali e materiali, gli accantonamenti, gli oneri finanziari e straordinari, le rettifiche di valore delle attività finanziarie e le perdite su crediti.

Tra i costi deducibili non sono stati fatti rientrare, in particolare, né quelli sostenuti per la remunerazione del costo del lavoro, né gli interessi passivi: scelta, quest'ultima che, è apparsa, com'è noto,

<sup>85</sup> Cfr., in partic., *infra*, par. 5.6.

<sup>86</sup> In particolare, oltre l'ILOR, sono state sostituite l'ICIAP, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione della partita IVA, nonché i contributi per il servizio sanitario nazionale ed altri contributi minori: cfr., art. 36, D.Lgs. n. 446 cit.

<sup>87</sup> Cfr., in particolare, l'art. 11 del D.Lgs. n. 446 cit.

alquanto discutibile, sia perché i costi di cui si discute sono certamente tipici del valore della produzione effettivamente realizzato dal contribuente (e, pertanto, l'indeducibilità dell'IRAP connessa a retribuzioni ed interessi contravviene al principio secondo cui il reddito si intende al netto dei costi necessari a produrlo), sia perché l'indeducibilità dell'IRAP dovuta nel periodo d'imposta dall'IRPEF o IRPEG (IRES) comporta, in definitiva, la tassazione, ai fini di queste ultime imposte, di utili non realmente conseguiti in quanto assorbiti dall'IRAP<sup>88</sup>.

L'imposta, inoltre, ha carattere reale, è indeducibile ai fini dell'IRPEF o IRPEG (IRES) dovuta, ed è un'imposta regionale, in quanto va versata alla regione nel cui territorio è realizzato il valore della produzione<sup>89</sup>.

Sin dall'istituzione di tale imposta sono sorti, com'è noto, accesi dibattiti dottrinari sulla sua legittimità costituzionalità che in questa sede non è opportuno riportare in maniera esaustiva<sup>90</sup>: ciò che qui

<sup>88</sup> Sulla questione, cfr., LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, pag. 1426 ss.; BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, pag. 638. Per la disciplina dei minuziosi criteri di determinazione dell'imposta, stabiliti peraltro, in maniera differenziata rispetto alle singole categorie dei soggetti passivi e all'attività da essi esercitata, si rinvia agli artt. da 5 a 13 del cit. D.Lgs. n. 446, e alle circ. n. 141/E del 4 giugno 1998 e n. 236/E del 12 novembre 1998; sulle modificazioni apportate allo schema di applicazione dell'imposta: D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506 e circ. min. 29 dicembre 1999, n. 247/E; 26 luglio 2000, n. 148/E; sulla attuale deduzione di determinati importi dalla base imponibile al fine di considerare parte della spesa sostenuta per il costo del lavoro, cfr., art. 16, L. 23.12.2000, n. 388, come sostituito dall'art. 5, L. 27.12.2002, n. 289.

<sup>89</sup> Sui criteri di ripartizione della base imponibile nel caso di contemporaneo svolgimento di attività in più regioni, cfr., art. 4, comma 2, D.Lgs. n. 446 cit.

<sup>90</sup> In dottrina può dirsi unanime il giudizio negativo sulla razionalità, alla luce del principio di capacità contributiva, delle scelte fatte in merito ai criteri di calcolo della base imponibile e, quindi, dell'imposta: cfr., in partic., FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, pag. 500 s.; NUZZO, *Imprese deboli a rischio se la produzione è tassata*, in *Il Sole 24 ore* del 19 novembre 1997; DE MITA, *Irap e IRPEF. Fantasia ed acrobazia*, in *Il Sole 24 ore* del 15 ottobre 1997, LUPI, *op. in ult. cit.*, pag. 1407; MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'IRAP, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I,



pag. 735 s.; GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 850 s. Sulla questione si tenga presente che la sent. Corte Cost. 21 maggio 2001, n. 156, pur dichiarando infondata la questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 446/1997 sollevata con riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 76 della Costituzione, ha considerato, tuttavia, inesistente il presupposto dell'imposta in presenza di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione. Ed invero, mentre l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Secondo la cit. sentenza è evidente che in tal caso "risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, del D.Lgs. n. 446/1997 dall'esercizio abituale di un'attività *autonomamente* organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa. In dottrina si rinvia a: SCHIAVOLIN, *Prime osservazioni sulla legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, nota alla cit. sent. n. 156/2001, in *Giur. It.*, 2001, pag. 1979 ss.; CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 della Corte Costituzionale in materia di IRAP*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 856. Sulla base della citata sentenza della Corte Costituzionale, numerose Commissioni tributarie provinciali hanno accolto i ricorsi presentati da professionisti diretti ad ottenere il rimborso dell'IRAP versata sul presupposto che si è in presenza d'una organizzazione solo quando questa incide di fatto in misura pari o superiore all'attività intellettuale prestata; ovvero quando l'attività svolta dal professionista sia resa mediante l'utilizzo di un'autonoma struttura produttiva, con conseguente spersonalizzazione dell'attività medesima. Tra le più recenti: Comm. trib. prov. Milano, n. 278 del 20 dicembre 2001; Comm. trib. prov. Trento, n. 33 del 6 maggio 2002; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 96 del 25 marzo 2002; Comm. trib. prov. Padova, n. 32 del 10 marzo 2002; Comm. trib. prov. Roma, n. 328 del 19 luglio 2002. In secondo grado, si rinvia a Comm. trib. reg. Venezia, n. 82 del 10 ottobre 2002 e a Comm. trib. reg. Reggio Emilia n. 120 del 23 ottobre 2002 che, pur confermando il principio secondo cui non tutte le attività professionali possono ritenersi assoggettabili ad IRAP, ma solo quelle autonomamente organizzate, hanno, tuttavia, ritenuto tassabili attività in cui mancavano dipendenti o collaboratori e capitali investiti, caratterizzate dalla capacità del professionista ad ottenere credito o la possibilità di procurarsi una propria clientela. Nello stesso senso anche la Cassazione, che con la sent. n. 4238 del 2 marzo 2004 ha confermato l'inapplicabilità dell'IRAP nei confronti di professionisti privi di autonoma organizzazione. In senso contrario alla citata

conta evidenziare è che – qualunque sia la giustificazione in termini giuridici che possa darsi a questa imposta<sup>91</sup> – il presupposto della stessa è dato *dall'esercizio abituale di un'attività economica autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi e*, in ogni caso - e quindi anche a prescindere dall'effettivo esercizio dell'attività commerciali o professionale - *dall'esercizio dell'attività delle società ed enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato* (cfr., art. 2, D.Lgs. n. 446 cit.).

Si tratta dunque d'un presupposto in cui i fatti o le circostanze per il cui tramite si disvela la fattispecie economicamente valutabile assunta quale titolo legittimante l'imposizione, sono già conoscibili dall'amministrazione.

La dichiarazione IRAP, pertanto, non deve indicare tali fatti, ma deve contenere la sola determinazione dei "componenti di valore" che costituiscono il parametro per l'imposizione e, quindi, la base imponibile del tributo, ancorché non se ne consegua un debito d'imposta (cfr., in partic. l'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 446 cit.).

Quest'ultima considerazione consente di cogliere, ancora una volta, un aspetto assai rilevante nello studio che si sta conducendo in merito ai contenuti della dichiarazione tributaria ed ai suoi effetti, e

sentenza della Corte Costituzionale ed in difformità alle richiamate sentenze della giurisprudenza di merito, l'Agenzia delle Entrate che considera soggette all'imposta tutte le attività libero professionali svolte in via abituale, anche se rese senza un'autonoma organizzazione: cfr., in partic., ris. min. 31 gennaio 2001, n. 32. Solo per inciso, si tenga presente che, tra i principi direttivi della legge delega 7 aprile 2003, n. 80 di riforma dell'attuale sistema tributario è prevista l'abrogazione dell'imposta.

<sup>91</sup> A monte della scelta di colpire con questa imposta i salari e gli interessi vi sarebbe una concezione molto raffinata del principio di capacità contributiva vista non soltanto come sinonimo di ricchezza, ma come espressione del "potere di comando" su beni e servizi economicamente valutabili: cfr., in partic. la relazione finale della commissione Gallo all'istituzione di quest'imposta riportata in LUPI, *op. in ult. cit.*, pag. 1411, nota (9). Un'altra giustificazione a questa singolare imposta starebbe, poi, nel consumo di servizi pubblici che l'impresa provoca sul suo territorio e, pertanto, nell'esigenza di istituire un tributo locale per la copertura di detti costi: cfr., BOSI, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1997, pag. 187.

segnatamente a quelli collegati alle ipotesi di rettificabilità dei dati in essa indicati, che è rappresentato dal contenuto "integrativo" della dichiarazione rispetto al contenuto proprio delle scritture contabili, per i soggetti d'imposta obbligati alla loro tenuta, nelle quali sono già indicati ed elaborati, attraverso un giudizio di valore, i fatti economici dai quali scaturisce, poi, la fattispecie imponibile.

Naturalmente questo profilo d'indagine riguarda non soltanto l'IRAP, ma anche le imposte sui redditi e l'IVA: questo approfondimento impone di continuare lo studio del fenomeno dichiarativo differenziando le funzioni ed i contenuti della dichiarazione tributaria in ragione della maggiore o minore complessità dei criteri di determinazione delle varie fattispecie d'imposizione.

### 2.3. VARIABILITÀ DEI CONTENUTI DELLA DICHIARAZIONE IN FUNZIONE DEI CRITERI D'IMPOSIZIONE DELLE DIVERSE FATTISPECIE IMPONIBILI.

Per stabilire il contenuto della dichiarazione occorre, in effetti, preliminarmente verificare, in relazione ai vari tributi e alle varie procedure di applicazione degli stessi, in cosa consistono gli elementi del presupposto di fatto e i criteri di determinazione delle varie fattispecie imponibili.

Come si è riscontrato dall'esame delle principali dichiarazioni dovute per i tributi maggiori, e limitando l'osservazione al contenuto tipico, essenziale, dell'obbligo dichiarativo va, infatti, chiarito che esso va individuato, di norma, nella specificazione o indicazione dei vari presupposti d'imposizione. E ciò anche se, con riferimento ad alcune imposte (ad es., IVA, IRAP), o con particolare riguardo ad alcune fattispecie imponibili di quelle personali, il predetto contenuto essenziale è rappresentato dalla determinazione della base imponibile, più che dalla stessa rappresentazione dei fatti imponibili, nel senso che tali fatti risultano già prodotti in documenti di cui l'amministrazione finanziaria può disporre.

Volendo sintetizzare le conclusioni di quel lungo processo che ha riguardato la struttura del rapporto giuridico d'imposta ed in particolare la nascita dell'obbligazione tributaria, le cui linee di sviluppo sono state innanzi riportate<sup>92</sup>, può certamente affermarsi che l'accadimento di un determinato fatto, o il compimento di un determinato atto posto in essere da un dato soggetto, che manifesta, in via anche indiretta, la capacità contributiva del debitore d'imposta, determina per unanime convincimento dottrinale e giurisprudenziale, il sorgere dell'obbligazione tributaria, a prescindere, quindi, dalla sua rilevazione in dichiarazione<sup>93</sup>.

<sup>92</sup> Cfr., *supra*, par. 1.2. e 1.3.

<sup>93</sup> In materia tributaria, al termine *presupposto* si attribuisce, in linea di principio, un significato diverso da quello che esso presenta in teoria generale nello studio della fattispecie, in quanto si utilizza per designare il fatto o l'atto espressivo della capacità contributiva da sottoporre ad imposizione. Sullo studio della fattispecie, si rinvia, in partic. a FALZEA, *Voce Efficacia giuridica*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1965, vol. XIV, pag. 432. Dire che la norma tributaria crea delle fattispecie significa, infatti, affermare che la norma qualifica elementi pregiudiziali, ovvero fatti o atti già qualificati in altri settori del diritto ed attribuisce loro una specifica rilevanza, collegando al loro verificarsi un dato effetto (l'attuazione del prelievo) per il perseguimento del fine del concorso degli individui appartenenti alla comunità alle spese pubbliche. Tradizionalmente, com'è noto, gli studi della dottrina si sono orientati, nello studio della fattispecie, al profilo degli effetti giuridici che essa produce (VANONI, GIANNINI A.D.) e segnatamente a quello della nascita dell'obbligazione. Sotto il profilo della sua struttura, invece, in parte della dottrina si è evidenziata la necessità di escludere dalla fattispecie quegli elementi di fatto che non sono riconosciuti indispensabili per il sussistere della fattispecie stessa e per la produzione degli effetti ad essa collegati, definendo, in particolare *presupposti* quelli che si trovano al di fuori della fattispecie e che precedono logicamente il suo verificarsi. Altra parte della dottrina, invece, identifica la fattispecie con il presupposto o situazione di fatto nella quale si compendia o per il cui tramite si svela la situazione - di regola - suscettibile di valutazione economica - assunta dal legislatore quale titolo giustificativo del prelievo: cfr., RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 127 ss. Si consideri, inoltre che, a differenza di quanto si verifica per il diritto comune, il legislatore procede in materia tributaria dapprima alla fissazione delle fattispecie di tipo oggettivo, e quindi dei fatti, delle circostanze fattuali o degli atti suscettibili di valutazione economica cui è correlato l'effetto dell'imposizione, e poi a quelle di tipo soggettivo, e quindi dei soggetti cui vanno imputati tali fatti, atti o circostanze: cfr., sul punto, FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 177. In generale, in ordine a tali

Infatti si è detto che l'obbligazione tributaria nasce dal verificarsi del presupposto e non da uno degli atti della sequela procedimentale prevista per il prelievo del tributo.

Con la dichiarazione il contribuente, tuttavia, comunica al fisco l'esistenza o l'entità del presupposto di fatto del tributo, che saranno oggetto di eventuale controllo da parte dell'amministrazione.

Dalla complessità ed entità degli elementi attivi o passivi che compongono la fattispecie impositiva e/o dalla variabilità dei criteri di determinazione della base imponibile dipende, pertanto, la graduale complessità e variabilità dei contenuti della dichiarazione.

Così, nell'ambito delle imposte dirette, si pensi alle ipotesi di tassazione dei redditi fondiari in cui, una volta verificatosi il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento di beni immobili situati nel territorio dello Stato suscettibili di attribuzione di rendita, la determinazione del reddito imponibile del periodo d'imposta avviene in base al reddito medio ordinario degli stessi accertato con il sistema catastale e non in base al loro effettivo ammontare<sup>94</sup>, salve le ipotesi di locazione degli immobili stessi in cui può determinarsi l'applicazione del reddito effettivo, al netto delle detrazioni forfetarie spettanti per legge<sup>95</sup>. Così pure alle numerose ipotesi di tassazione, nei redditi di capitale o diversi in cui,

---

considerazioni, BERLIRI, *Principi*, II, cit., pag. 203; PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, pag. 55 ss.; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 506; RUSSO, *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione*, cit., pag. 251; FEDELE, *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1967, pag. 977 ss.; FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, pag. 439 ss.

<sup>94</sup> L'accertamento di natura catastale è per sua natura, com'è noto, preordinato alla determinazione dell'idoneità del cespite a produrre reddito e non a stabilire il reddito effettivo. Per questo motivo, nella determinazione del valore del reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare in seguito alla procedura di accertamento catastale, non si tiene conto di eventi eccezionali o straordinari che possono riferirsi al possessore del cespite o all'immobile in senso oggettivo. Sull'istituto del catasto: RUMBOLT, *Voce Catasto*, in *Nov.mo Dig. Italiano*, Torino, 1959, vol. III, pag. 3 ss.

<sup>95</sup> Cfr., artt. 25, 31, 34, 129 e 134 T.U.I.R., ed attualmente, artt. 28, 34, 37 e 70 nuovo T.U.I.R.

una volta verificatesi le varie fattispecie d'imposizione, la base imponibile viene determinata in via pressoché automatica in riferimento al valore dei beni o diritti ceduti o acquisiti: (ad es. interessi su mutui, depositi, obbligazioni, ecc...).

In queste circostanze si può affermare che l'*automatismo* di determinazione delle varie fattispecie d'imposizione voluto dal legislatore, anche in funzione dell'esigenza di rendere più semplice l'esercizio della correlata attività di controllo, porta ad assegnare alla dichiarazione un contenuto *comunicativo di grado più semplice*, di atto, cioè, deputato a rendere nota all'amministrazione l'esistenza di determinati fatti economici in cui la determinazione della relativa base imponibile ed il conseguente calcolo dell'imposta dovuta non richiede, di norma, l'esternazione di una valutazione in merito alla rilevanza economica di certi avvenimenti o l'effettuazione di determinate scelte tra una pluralità di criteri indicati dalla legge.

In certe altre ipotesi, invece, ai fini della determinazione della base imponibile, non è sufficiente la rappresentazione dei fatti che si sono verificati o il riferimento agli atti che sono stati posti in essere, ma sorge in capo al contribuente anche l'obbligo, o l'onere, a seconda dei casi, di esprimere un giudizio, una valutazione degli stessi o di determinati elementi degli stessi.

La comunicazione, in sostanza, diventa di *grado più complesso*, in quanto implica una stima in merito alla rilevanza economica di certi avvenimenti, ovvero richiede la valutazione di una pluralità di criteri forniti dalla stessa legge che attiene all'incidenza di quei fatti sul risultato d'una certa attività esplicata dal soggetto.

La dichiarazione, pertanto, in queste circostanze contiene *anche* l'espressione di questo giudizio e non esaurisce la sua funzione nella mera comunicazione di dati ed elementi nei riguardi dell'amministrazione, ma si estende all'esternazione di tale processo valutativo.

Si pensi a tutte le ipotesi di valutazione di un bene al fine di stabilirne il valore normale sia in materia d'imposte dirette (art. 9 T.U.I.R.) che indirette e, alle sempre più numerose scelte che vengono rimesse alla valutazione dell'imprenditore o del lavoratore autonomo per la determinazione del reddito da essi prodotto in un dato periodo che si riflettono, peraltro, anche nella determinazione dell'imponibile e nel calcolo dell'imposta dovuta nei successivi

periodi d'imposta<sup>96</sup>; od ancora alle ipotesi in cui la determinazione dei valori imponibili consegue ad un'operazione complessa, il più delle volte ad elevato contenuto tecnico, come accade, ad es., nell'ambito dei redditi di capitale o di partecipazione, o diversi, per la tassazione degli utili derivanti dal possesso di una partecipazione sociale<sup>97</sup>.

Un aspetto che richiede di essere approfondito concerne, a questo punto, il caso in cui la ricognizione dei fatti imponibili, la loro rappresentazione e valutazione non avvengono direttamente in dichiarazione, ma sono già effettuati in altra sede.

E' il caso della tassazione dei redditi prodotti, di norma, nell'esercizio di impresa o di arti o professioni in ordine ai quali giova soffermarsi sul contenuto e sulla funzione delle scritture contabili nel procedimento di rilevazione degli accadimenti di gestione dell'attività svolta, per esaminare l'aspetto della trasposizione dei dati riportati dalla contabilità in dichiarazione.

La questione è tanto più rilevante se si considerano i riflessi di tale "riproduzione" sul piano della specificazione dei limiti di rettificabilità della dichiarazione in presenza di errori non soltanto materiali o di calcolo, ma anche di diritto e di valutazione commessi in sede di redazione della stessa.

<sup>96</sup> Così, ad es., in caso di scelta tra la deduzione totale o per quote di certi componenti negativi del reddito d'impresa (art. 74, ora 108, T.U.I.R.) o di calcolo di quote di ammortamento in misura ridotta rispetto a quella derivante dall'applicazione dei coefficienti di ammortamento al costo fiscalmente riconosciuto del bene strumentale (art. 67, ora 102, T.U.I.R.).

<sup>97</sup> Si allude, in particolare, e solo per citare un esempio, alla elevata complessità insita nella determinazione dei redditi di capitale (o d'impresa, se conseguiti nell'esercizio di tale attività) in caso di recesso, esclusione o morte di un socio, di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale di società, secondo quanto disposto dall'art. 44, comma 3, ora 47, comma 7, T.U.I.R., le cui disposizioni vanno, peraltro, applicate - in quanto compatibili - anche ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione di cui all'art. 5 T.U.I.R. in ordine ai quali, ci si permette di rinviare al mio: *Lo scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio - Profili fiscali*, Padova, 1996.

## CAPITOLO TERZO

### I RAPPORTI TRA SCRITTURE CONTABILI E DICHIARAZIONE

SOMMARIO: 3.1. La natura di dichiarazioni (di scienza) non recettizie delle scritture contabili e la loro funzione di documentazione continuata di secondo grado dell'attività d'impresa - 3.2. La rilevanza esterna delle scritture contabili e segnatamente la loro efficacia probatoria in sede di accertamento - 3.3. La funzione della dichiarazione tributaria di documentazione di terzo grado dell'attività d'impresa: le interferenze della normativa tributaria nella redazione del bilancio e la sempre più marcata autonomia della dichiarazione nella individuazione del reddito imponibile - 3.4. Le conseguenze fiscali del "disinquinamento del bilancio" avvenuto in seguito alla recente riforma del diritto societario e del sistema fiscale, anche in materia di rettificabilità dei dati dichiarati e non transitati nelle scritture contabili.

#### 3.1. LA NATURA DI DICHIARAZIONI (DI SCIENZA) NON RECETTIZIE DELLE SCRITTURE CONTABILI E LA LORO FUNZIONE DI DOCUMENTAZIONE CONTINUATA DI SECONDO GRADO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA.

In via preliminare occorre ricordare che le scritture contabili assolvono alla primaria funzione della rappresentazione in termini sia quantitativi che qualitativi dei fatti aziendali e dei loro risultati allo scopo di consentire la ricostruzione delle reali vicende dell'impresa e per questo motivo vanno redatte secondo forme e

modalità che ne assicurino la veridicità<sup>1</sup>, come avviene, in linea generale, per tutte le altre scritture continuative e collegate<sup>2</sup>.

Con l'espressione "scritture contabili" si indicano, in materia civilistica, i documenti che l'imprenditore è obbligato a tenere secondo determinati criteri e modalità (cfr., art. 2214 c.c.).

Il sistema recepito nel codice civile rappresenta un notevole progresso rispetto al codice di commercio del 1882: venne, infatti, prescelto un sistema cd. misto, di tipo germanico, dal quale però si differenziava per la previsione dell'obbligo di tenuta del libro giornale, nel quale vige l'obbligatorietà di alcuni libri per tutte le imprese e la statuizione dell'obbligo di ulteriori scritture contabili in funzione della natura e della dimensione dell'impresa.

Nel sistema dell'abrogato codice di commercio si distinguevano, invece, i libri obbligatori da quelli facoltativi e tale distinzione assumeva rilievo, sia sul piano dell'efficacia probatoria, che su quello della prova dell'esistenza delle scritture stesse. Questa si presumeva per i libri obbligatori, mentre doveva essere dimostrata per quelli facoltativi.

<sup>1</sup> Sulla natura e funzione delle scritture contabili, si rinvia in particolare a PANUCCIO, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, cit., pag. 30 ss.; NUZZO, *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, in *Rass. trib.*, 1986, I, pag. 147 ss.; FERRI, *Voce Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989, vol. XLI, pag. 818 ss.; NIGRO, *Voce Libri e scritture contabili, I) diritto commerciale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, vol. XIX, pag. 1 ss.; IZZO, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Dig. Italiano, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1993, pag. 37 ss.

<sup>2</sup> Va notato che la dottrina ha riconosciuto autonomia giuridica al "diritto contabile" o "della contabilità", indicando con tale espressione quella "branca del diritto privato e del diritto pubblico (tributario e penale) che disciplina le scritture contabili ed i bilanci delle imprese": cfr., sulla questione, BOCCHINI, *Le scritture contabili*, in *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1989. Tale autonomia non è tuttavia, né legislativa, né scientifica, ma solo didattica: il tentativo di enucleare una branca distinta ed autonoma è apprezzabile per l'opportunità di raccogliere in un'unica materia le norme di diritto civile, penale e tributario aventi come oggetto specifico la contabilità per evidenziarne il carattere interdisciplinare, e per evidenziare l'esigenza di un rinnovamento della normativa giuridica esistente in funzione delle recenti prospettive ed evoluzioni della tecnica informatica contabile.

Nell'attuale sistema, dato il diverso schema normativo, tale distinzione ha perduto importanza. L'imprenditore, com'è noto, deve obbligatoriamente tenere il libro giornale, il libro inventari (art. 2214, comma 1, c.c.), nonché deve redigere - a norma del secondo comma dell'art. 2217 c.c. - il bilancio e "conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite" (art. 2214 cit., comma 2).

Nella legge, non vi è, tuttavia, alcuna specificazione su quali debbano essere le ulteriori scritture contabili richieste dalle dimensioni dell'impresa (cd. *scritture innominate*); il che significa che è rimesso all'apprezzamento discrezionale dell'imprenditore stabilire quali libri o scritture siano necessari a tale scopo, salve le ipotesi di specifiche statuizioni previste da leggi speciali per determinate categorie di imprese (assicurative, bancarie).

Ciò non vuol dire che l'imprenditore è libero di scegliere quali ulteriori scritture tenere per seguire le vicende ed i risultati economici della sua attività; per orientarsi egli, dovrà, infatti, far riferimento sia agli indirizzi ricavabili dalla prassi seguita dalle singole categorie di imprese o da regole tecniche, che ai principi contabili elaborati dalla dottrina aziendalistica al fine di assicurare la correttezza della contabilità.

Nella prassi aziendalistica e in campo giuridico le espressioni *conto*, *scrittura* e *libri* contabili si usano il più delle volte in maniera impropria, sia per designare l'insieme degli strumenti adottati per misurare e conoscere le vicende del patrimonio aziendale, sia per individuare il collegamento tra i documenti redatti per la rappresentazione dello stato dell'impresa e le sottostanti registrazioni eseguite che, infine, per rilevare le singole vicende aziendali. In effetti, lo stesso legislatore utilizza, in determinate ipotesi, in via promiscua, le espressioni *libro* e *scrittura contabile*.

E' opportuno chiarire agli effetti dell'indagine che si sta conducendo che, nel linguaggio giuridico, più che in quello aziendalistico, con l'espressione *contabilità* si designa il sistema di documentazione collegata, sistematica e continuata dell'attività dell'impresa; mentre con l'espressione *registrazione contabile* si individua la condotta dell'agente che si traduce nella dichiarazione

scritta che rileva l'accadimento aziendale e con l'espressione *scrittura contabile* si designa il singolo documento che contiene la predetta registrazione<sup>3</sup>.

Le scritture contabili si redigono, infatti, in base ad atti o documenti, contratti e dati della realtà materiale e si collocano in una fase successiva a quella in cui si perfezionano gli atti o vengono espressi i fatti che esse rappresentano.

Per questo motivo la loro forma deve essere quella scritta in quanto necessaria ad assolvere la predetta funzione di traduzione in "oggetti simbolici, in porzioni della realtà materiale per esprimere attraverso segni esterni, significati che il diritto considera giuridicamente rilevanti"<sup>4</sup> e per obbedire all'esigenza di impedire modificazioni o interventi correttivi sulle registrazioni già effettuate. Finalità, questa, che si intende, peraltro, realizzata anche se la singola annotazione viene eseguita su supporti informatici e non su carta, purché mediante sistemi che la rendano leggibile ed indelebile, atteso l'attuale largo ricorso a strumenti elettronici che vengono impiegati per la tenuta della contabilità<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Su questa distinzione, BOCCHINI, *op. cit.*, pag. 5 s.

<sup>4</sup> PANUCCIO, *op. e loc. in ult. cit.*, pag. 30 ss. Si precisa che le scritture contabili mancano di un requisito essenziale delle scritture private rappresentato dalla sottoscrizione, pur essendo certa la provenienza da parte dell'imprenditore: di conseguenza non è proponibile contro le scritture contabili la querela di falso; è esclusa la loro verificabilità ai sensi dell'art. 214 c.p.c.; è ammessa sempre la prova contraria ed esse non possono integrare gli estremi dell'atto scritto richiesto dalla legge *ad substantiam* o *ad probationem* e contro di esse non sussistono i limiti di prova di cui agli artt. 2722 c.c.: FERRI, *op. cit.*, pag. 826. In dottrina c'è chi ritiene, che il possesso delle scritture, unitamente all'esibizione in giudizio da parte dello stesso, sia un comportamento equipollente, sul piano giuridico, alla formale sottoscrizione: cfr., BOCCHINI, *op. e loc. cit.*, pag. 91.

<sup>5</sup> Secondo parte della giurisprudenza ricorreva l'ipotesi di violazione dell'obbligo della contabilità in caso di mancata stampa dei dati memorizzati nel computer perché "non resi assolutamente intangibili, in quanto gli stessi possono sempre essere modificati o eliminati in qualsiasi momento, senza lasciar traccia della precedente registrazione": Cass., sez. III, del 10 dicembre 1987; 16 novembre 1991, n. 11657; 28 ottobre 1993, n. 9737. Sul superamento di tale rigoroso orientamento, cfr., Cass., sez. pen., 27 marzo 1996, n. 3110 emanata successivamente all'introduzione nell'ordinamento dell'art. 7, comma 4-ter, D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito nella legge 8 agosto 1994, n. 489, che ha

Ciò che assume rilevanza sul piano giuridico, oltre che aziendalistico, è, tuttavia, il *collegamento esistente tra le scritture* e non la singola annotazione: questo è il motivo per il quale esse devono essere considerate non individualmente, ma nella loro globalità<sup>6</sup>.

Le scritture contabili rappresentano, infatti, una *documentazione continuata di secondo grado dell'attività d'impresa* (che è l'oggetto della documentazione) che, a sua volta, ha carattere continuativo nel tempo. Tra l'attività documentata e la documentazione sussiste un rapporto di connessione funzionale e di contestualità cronologica nel senso che le singole operazioni ed i corrispondenti atti di documentazione devono procedere parallelamente nel tempo, entro periodi più o meno lunghi determinati dalla legge<sup>7</sup>.

Esiste, cioè, un collegamento tra i vari gradi del documentare ed in particolare tra i documenti originari (fatture, note di accredito, di addebito, ecc) e i documenti derivativi (le registrazioni contabili) che

testualmente disposto che "a tutti gli effetti di legge la tenuta di qualsiasi registro contabile, con sistemi meccanografici è considerata, regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente allorché anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza". Secondo la citata sentenza tale norma deve essere rispettata obbligatoriamente da tutti gli interpreti fin dal momento della sua entrata in vigore, senza che possa avere alcuna importanza quale sia l'epoca di accadimento del fatto.

<sup>6</sup> Può ritenersi pacifica in dottrina anche la negazione della natura confessoria delle scritture, in un primo tempo da alcuni affermata, in partic., da VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale*, IV, Milano, 1925, pag. 1604 e da ROCCO, *Principi di diritto commerciale*, Torino, 1927, pag. 493. Al contrario della confessione, le annotazioni contabili sono, infatti, suscettibili di prova contraria; la confessione presuppone una dichiarazione sfavorevole al dichiarante, mentre le annotazioni contabili possono contenere anche elementi favorevoli allo stesso; manca nelle annotazioni l'*animus confitendi*, come manca il carattere recettizio; infine, mentre la confessione è libera, le annotazioni contabili sono obbligatorie: cfr., FERRI, *op. cit.*, pag. 826. Sulla questione e sul collegamento di tipo derivativo esistente tra le scritture contabili e la dichiarazione, cfr., *infra*, par. 3.3.

<sup>7</sup> Così, BOCCHINI, *op. e loc. in ult. cit.* Sulla natura continuata della contabilità, cfr., in partic., PANUCCIO, *op. cit.*, pag. 62 ss. e 146 ss.

porta, a sua volta, ad attribuire alle scritture stesse un carattere che è, al tempo stesso, derivativo ed originario.

Il carattere *derivativo* delle documentazioni si rispecchia nel fatto che esse riproducono fatti giuridici che emergono, a loro volta, da altri documenti; mentre il loro carattere *originario* va rinvenuto nella considerazione che, a mano a mano che si manifestano, i fatti rappresentati nelle scritture concorrono a costituire, nella loro unitarietà, il fatto nuovo della *documentazione di attività* che ha una sua specifica autonomia funzionale ed al quale l'ordinamento associa una preminente rilevanza giuridica<sup>8</sup>.

La legge prevede, inoltre, com'è noto, l'osservanza di determinate formalità e cautele allo scopo di assicurare la veridicità delle annotazioni contabili eseguite: formalità sia *estrinseche*, riguardanti, cioè, l'esteriorità dei libri o registri in cui vengono annotati gli accadimenti, attualmente, peraltro, soppresse per esigenze di semplificazione<sup>9</sup>, che *intrinseche* concernenti, invece, le modalità di registrazione delle singole annotazioni che vanno redatte ordinatamente e secondo i criteri propri del sistema di contabilità adottato<sup>10</sup>.

Le scritture contabili, previa osservanza di dette formalità, sono, pertanto, essenzialmente preordinate a costituire un mezzo di ausilio alla memoria in modo da consentire all'imprenditore (o, in generale, al soggetto obbligato alla loro tenuta) di conservare un traccia indelebile degli affari compiuti (cd. funzione "*mnemonica*" delle

<sup>8</sup> Cfr., NUZZO, *Voce Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Nov.mo Dig Italiano, disc. priv.*, Torino, 1993, vol. IX, pag. 41.

<sup>9</sup> Le formalità *estrinseche* si distinguono a loro volta in iniziali e ricorrenti, quali la numerazione e bollatura di ogni foglio e nella vidimazione iniziale di ogni registro (anche a fogli sciolti) tenuto dal soggetto obbligato. Sull'abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale, cfr., art. 8, L. 18 ottobre 2001, n. 383, che ha modificato l'art. 2215 c.c.; sull'abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione annuale, cfr., art. 7-bis del D.L. 10 giugno 1994, n. 357.

<sup>10</sup> Com'è noto, senza spazi in bianco, interlinee e trasporti a margine in modo da evitare l'inserimento di altre annotazioni tardive e la modifica artificiale delle risultanze della contabilità. Ciò non vuol dire, naturalmente, che non sia possibile incorrere in errori, ma che tali errori devono risultare evincibili da apposite scritture di rettifica.

scritture<sup>11</sup>) e di organizzare e razionalizzare più efficacemente la gestione della sua attività.

In materia civilistica è, dunque, corretto affermare che la funzione delle scritture contabili si esplica essenzialmente all'*interno* dell'impresa<sup>12</sup>.

Le scritture contabili, infatti, costituiscono tipicamente lo strumento di controllo e di accertamento delle operazioni compiute nello svolgimento dell'attività e dei risultati positivi o negativi conseguiti da chi le redige.

Da questa destinazione meramente interna delle scritture dipende la loro natura giuridica di dichiarazioni (di scienza) *non recettizie*, per il cui perfezionamento non viene richiesta, dunque, la necessaria conoscenza dei terzi<sup>13</sup>.

E' opinione assolutamente pacifica, sia in dottrina, che in giurisprudenza, infatti, che le scritture contabili siano giuridicamente perfette indipendentemente dalla loro fuoriuscita all'esterno della sfera giuridica del loro autore.

<sup>11</sup> Espressione risalente che si ritrova negli scritti di ASCARELLI, *Registrazioni nei libri di commercio e confessione*, in *Riv. dir. proc.*, 1930, I, pag. 338 ss. e di MESSINEO, *Valore giuridico delle poste di bilancio di società per azioni e delle registrazioni nei libri sociali*, in *Foro It.*, 1938, pag. 1441 ss.

<sup>12</sup> Così, FERRI, *op. cit.*, pag. 819; PANUCCIO, *op. cit.*, pag. 180 ss.; NIGRO, *op. cit.*, pag. 4 ss.

<sup>13</sup> Opinione pacifica in dottrina. In epoca assai risalente, la dottrina commercialistica aveva addirittura ricavato dalla funzione meramente interna delle scritture la loro natura di mere "manifestazioni di pensiero traducendosi in appunti", e non di dichiarazioni. Così, in partic., ASCARELLI, *op. cit.*, pag. 342 secondo il quale non potevano esistere dichiarazioni non recettizie. Solo in un secondo momento, venne affermata la natura di dichiarazione, benché non recettizia delle scritture contabili, in considerazione del perseguimento attraverso la loro redazione, di ulteriori interessi, sia pubblici, che privati, oltre che di quello meramente interno all'impresa. Sulla questione: PANUCCIO, *op. cit.*, pag. 13 ss. Muovendo dai principi di teoria generale più sopra ricordati quando si è trattato della questione della natura giuridica della dichiarazione tributaria (*supra*, par. 1.5.), è corretto, pertanto, affermare che le scritture contabili costituiscono, in quanto dichiarazioni, un "fatto sociale" atteso che esse manifestano i loro riflessi sul piano *esterno* (appunto quello sociale), prima ancora che su quello giuridico, anche se per essere valide non richiedono la necessaria conoscenza di terzi: SCHLESINGER, *Voce Dichiarazione (Teoria generale)*, *cit.*, pag. 375 ss.

Il fatto che esistano delle ipotesi in cui esse vengano esibite a terzi o che esistano specifici regimi di pubblicità o di controlli (come nel caso del bilancio<sup>14</sup>), non pregiudica la loro natura di dichiarazioni non recettizie atteso che esiste sempre un momento in cui le stesse hanno piena rilevanza ed efficacia, in quanto conosciute dal loro autore, ed un momento diverso - successivo all'esibizione - in cui il terzo acquisisce conoscenza del loro contenuto; circostanza quest'ultima, non ricorrente nel caso di dichiarazioni recettizie per le quali la necessaria direzione verso il terzo e l'effettiva conoscenza del loro contenuto rappresentano, come si è già considerato affrontando la questione della natura giuridica della dichiarazione tributaria<sup>15</sup>, componenti essenziali dell'azione stessa del dichiarare<sup>16</sup>.

### 3.2. LA RILEVANZA ESTERNA DELLE SCRITTURE CONTABILI E SEGNOTAMENTE LA LORO EFFICACIA PROBATORIA IN SEDE DI ACCERTAMENTO.

Le scritture contabili possono, tuttavia, acquisire, già in materia civilistica, una rilevanza anche esterna, e segnotamente quella che si manifesta sul piano della loro efficacia probatoria.

Tale efficacia si riconnette, più precisamente, alla loro idoneità a consentire la ricostruzione dei rapporti tra imprenditore e terzi e a quella di accertare le cause di un eventuale dissesto dell'impresa<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Si noti che il bilancio delle società di capitali, pur essendo assoggettato ad un regime proprio di pubblicità, è già perfetto con l'approvazione dell'assemblea, indipendentemente dalla sua conoscenza da parte di terzi: sulla funzione di pubblicità - notizia e non di pubblicità costitutiva del deposito del bilancio: COLOMBO, *I libri sociali ed il bilancio nelle S.p.a.*, in *Trattato Rescigno*, Milano, 1987, vol. XVII, pag. 38 ss.

<sup>15</sup> *Supra*, par. 1.5.

<sup>16</sup> Sul punto, cfr., NUZZO, *Voce Libri di commercio e scritture contabili cit.*, pag. 44 ss.

<sup>17</sup> Sul punto FERRI, *Voce Scritture contabili, cit.*, pag. 827 ss.

Ai sensi dell'art. 2709 c.c., che si base sulla nota regola d'esperienza secondo la quale nessuno può predisporre una documentazione a sé favorevole, le scritture contabili fanno prova, infatti, *contro* l'imprenditore, salvo prova contraria<sup>18</sup> e il loro contenuto è inscindibile nel senso che chi vuol trarne vantaggio non può utilizzare talune registrazioni, tralasciandone delle altre<sup>19</sup>.

Solo nei rapporti con altri imprenditori e nell'ambito dei rapporti inerenti all'attività d'impresa, le scritture possono costituire talvolta anche mezzi di prova a *favore* dell'imprenditore, ai sensi dell'art. 2710 c.c.<sup>20</sup>; deroga, quest'ultima, basata essenzialmente sulla considerazione che i rapporti tra imprenditori debbono trovare la loro rappresentazione nelle scritture contabili e ciascuna delle parti ha possibilità di richiamare le proprie registrazioni a proprio vantaggio e di contrapporle a quelle dell'altra. In tal caso, peraltro, l'efficacia

<sup>18</sup> Si tratta, infatti, d'una presunzione *iuris tantum* e, di conseguenza l'imprenditore può opporre le altre registrazioni dalle quali risultino fatti modificativi o estintivi del contenuto delle registrazioni, come può dare prova dell'inesistenza del fatto: FERRARA, *Imprenditori e società*, Milano, 1980, pag. 105; PANUCCIO, *op. in ult. cit.*, pag. 21; FERRI, *op. cit.*, pag. 827.

<sup>19</sup> Ai sensi dell'art. 2709 c.c., i libri e le scritture contabili delle imprese soggette a registrazione costituiscono prova contro l'imprenditore, ma la parte che intenda trarne vantaggio non può scinderne il contenuto, dovendo le scritture stesse, una volta invocate ed esibite, essere valutate nella loro interezza, quale che sia la parte a cui favore o a cui carico depongono. Tale principio di inscindibilità trova applicazione, secondo la recente sentenza della Cass. 18 aprile 2003, n. 6306, anche nei confronti del curatore fallimentare, con la conseguenza che le risultanze dei libri e delle scritture contabili che, eventualmente, depongono a favore dell'imprenditore, devono essere utilizzate dal giudice contro il curatore fallimentare che si avvalga di una annotazione contabile dell'imprenditore quale mezzo di prova addotto a fondamento della propria pretesa, atteso che, in applicazione di detto principio, da un lato il curatore medesimo non può pretendere di scindere il contenuto delle scritture, né eccepire l'inopponibilità di quelle favorevoli alla controparte perché prive di data certa, e, dall'altro, il giudice può assegnare alla singola annotazione valore di prova contro l'imprenditore solo se il significato che si intende ad essa attribuire non è smentito da altre scritture contabili.

<sup>20</sup> Secondo l'art. 2710 c.c., infatti, i libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono fare prova tra imprenditori per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa.



probatoria, cd. *esterna*, delle registrazioni contabili non è automatica, ma è rimessa alla valutazione del giudice<sup>21</sup>.

Ma è proprio in materia tributaria che le scritture contabili rivestono un'efficacia probatoria del tutto peculiare in considerazione dell'intima connessione esistente tra l'obbligo della tenuta delle scritture contabili ed i poteri di controllo e di accertamento dei redditi determinabili in base ad esse, assegnati alla pubblica amministrazione<sup>22</sup>.

Il principio della rilevazione del reddito sulla base delle scritture e quello del perfezionamento dell'accertamento in base alla contabilità rappresentano, anzi, i punti più qualificanti della riforma tributaria degli anni settanta (cfr., art. 10, p. 4 della legge delega n. 825/1971); principi ai quali va peraltro collegato quello del rafforzamento delle garanzie inerenti alla tenuta della contabilità attuato attraverso la previsione di sanzioni amministrative per il solo fatto dell'omessa o irregolare tenuta delle scritture (cfr., attualmente, art. 9, D.Lgs. n. 471/1997)<sup>23</sup>, nonché la preclusione per il contribuente di provare circostanze omesse nella contabilità o in

<sup>21</sup> In dottrina si afferma, al riguardo, che l'efficacia probatoria attribuita alle scritture contabili equivale a quella di presunzioni legali, nel caso di prova *contro* l'imprenditore e di presunzioni semplici, rimesse alla valutazione del giudice, nel caso di prova *a favore* dell'imprenditore: NIGRO, *op. cit.*, pag. 243 ss. In giurisprudenza, si rinvia a Cass. 7 febbraio 2001, n. 1715.

<sup>22</sup> Secondo NIGRO le scritture contabili assumono rilievo esterno nell'ambito tributario in cui rivestono il ruolo di fonte primaria dei dati necessari per la determinazione del reddito d'impresa imponibile, con le integrazioni alla disciplina civilistica espressamente previste a tal fine: *op. cit.*, pag. 5.

<sup>23</sup> In materia di reati penali, si cfr., l'art. 7 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ai sensi del quale non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 del medesimo D.Lgs. n. 74, le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili, a norma dei c. artt. 3 e 4, le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli 3 e 4.

contrasto con le relative risultanze (art. 61, comma 3, D.P.R. n. 600/1973).

L'efficacia probatoria di cui si discute va, infatti, valutata in relazione alle norme che disciplinano il procedimento d'imposizione ed in particolare con quelle che definiscono i poteri di accertamento degli uffici<sup>24</sup>.

A questo riguardo, se risulta pacifico che le scritture facciano prova *contro* l'imprenditore soggetto passivo d'imposta, in forza della sicura applicabilità dell'art. 2709 c.c. anche in materia tributaria<sup>25</sup>, resta dubbio se le stesse, qualora siano regolarmente tenute, costituiscano mezzo di prova anche *a favore* dello stesso, già alla luce della stessa disciplina civilistica.

L'applicabilità del cit. art. 2710 c.c. non appare, in effetti, sicura in base alla considerazione che tale disposizione concerne le controversie tra imprenditori alle quali non possono certo equipararsi quelle che possono sorgere tra contribuente e fisco, in ordine alla esistenza e misura del debito d'imposta<sup>26</sup>.

Si è già sottolineato che le scritture contabili sono assistite da una presunzione di veridicità, ma non per questo è possibile sostenere che attraverso esse il contribuente imprenditore si *preconstituisc*a prove a proprio favore<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Su questi argomenti, MENTI, *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, Padova, 1997, pag. 394 ss.

<sup>25</sup> Cfr., Cass. 2 novembre 2001, n. 13582 secondo cui, in tema di accertamento dei redditi d'impresa, l'iscrizione in contabilità di una determinata posta attiva implica il riconoscimento della sua pertinenza all'attività esercitata e costituisce, quindi, circostanza di fatto idonea ad evidenziare l'esistenza di elementi positivi di reddito a carico del titolare dell'impresa, tanto più quando detta iscrizione sia effettuata nel bilancio di esercizio.

<sup>26</sup> PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, cit., pag. 175.

<sup>27</sup> Così, PANUCCIO, *op. cit.*, pag. 24. Così, per es., nel caso di contestazione di un credito tra le parti, la fattura commerciale, ancorché annotata nei libri obbligatori, attesa la sua formazione unilaterale e la sua funzione di far risultare documentalmente elementi relativi all'esecuzione di un contratto (come l'elenco delle merci, il loro prezzo, le modalità di pagamento ed altro) e la sua natura di atto giuridico a contenuto partecipativo che consiste nella dichiarazione indirizzata all'altra parte di fatti concernenti un rapporto già costituito, non può assurgere a prova del negozio, ma costituisce al più un mero indizio, con la conseguenza che contro e in aggiunta

Le scritture esplicano, invece, una peculiare funzione di garanzia a favore del contribuente nell'ambito della disciplina tributaria se si considera che gli uffici sono tenuti a ricercare le prove relative alla consistenza del reddito effettivo proprio partendo dalle registrazioni del contribuente. L'adempimento dell'obbligo di compilazione e di conservazione delle scritture contabili delimita, infatti, i poteri di controllo e di accertamento della pubblica amministrazione, nel senso che gli uffici nel loro operato non possono prescindere dalle risultanze contabili nella determinazione del reddito imponibile del debitore d'imposta, se non nel caso in cui l'intero sistema contabile risulti, com'è noto, inattendibile per la sua inadeguatezza a rappresentare i fatti aziendali<sup>28</sup>.

Nell'ottica del rafforzamento delle garanzie connesse alla tenuta delle scritture contabili vanno, poi, ulteriormente considerate le disposizioni, già in precedenza richiamate, attualmente contenute nell'art. 9 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo in materia di imposte dirette,

---

al contenuto della stessa, sono ammissibili prove, anche per testimoni, dirette a dimostrare le convenzioni non risultanti dall'atto o sottostanti: Cass. 20 settembre 1999, n. 10160. Sulla natura della fattura commerciale, e sul suo inquadramento tra gli atti giuridici a contenuto partecipativo, si cfr., pure, Cass., 18 luglio 2002, n. 10434 secondo cui l'emissione e la trasmissione della fattura alla controparte non è di per sé sufficiente alla costituzione in mora d'un debitore, essendo necessario a questo scopo un elemento ulteriore, costituito da una espressa richiesta di pagamento.

<sup>28</sup> Ovviamente, il controllo sul corretto adempimento degli obblighi contabili dei contribuenti sottoposti a verifica potrà portare, a seconda dell'esito dell'indagine svolta, a modalità di accertamento di tipo analitico, sintetico o induttivo (cfr., art. 39, commi 1 e 2 D.P.R. n. 600/1973; art. 54 e 55 D.P.R. n. 633/1972). Sulla ricostruzione storica dei modelli di accertamento, si rinvia ai lavori di LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, pag. 216 ss.; ID., *Accertamento tributario cit.*; ID., *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano, cit.*; PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario, cit.*; FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario, cit.* Sulla ricognizione normativa delle diverse procedure di accertamento, cfr., in partic., LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.

Iva e di riscossione dei tributi<sup>29</sup>, che comminano sanzioni in riferimento alle violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, che a volte prescindono dal fatto che dalla violazione della norma sia derivata anche l'evasione del tributo.

Così come, in funzione dell'esigenza perseguita dal legislatore di individuare criteri obiettivi di misurazione dei valori e di conferire certezza giuridica a taluni fatti fiscalmente significativi, vanno considerate le disposizioni contenute nell'art. 75, comma 4, ora 109, comma 4, lett. b), T.U.I.R., ai sensi del quale non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico dell'esercizio di competenza<sup>30</sup>, salvo quelli che, pur non essendo imputabili, siano deducibili per disposizione di legge o che risultino comunque imputati a conto economico in un esercizio precedente e la loro deduzione è stata rinviata in conformità a disposizione di legge (art. 109, cit., comma 4, lett. a), nuovo T.U.I.R.).

A queste norme va, poi, aggiunta quella contenuta nel cit. art. 61, comma 3, del D.P.R., n. 600/1973 che stabilisce la preclusione per i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili di provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le relative risultanze<sup>31</sup>.

L'interpretazione più restrittiva di tale disposizione potrebbe portare a ritenere inesistenti fatti o circostanze che, sebbene esistenti, non siano stati regolarmente registrati in contabilità.

Il punto è che, invece, tale preclusione va sempre letta nell'ottica delle garanzie connesse alla regolare tenuta della contabilità e va, quindi, correlata all'esercizio dei poteri degli uffici nell'accertamento del reddito imponibile effettivo.

---

<sup>29</sup> Che riproduce sostanzialmente le disposizioni di cui ai previgenti artt. 51, D.P.R. n. 600/1973 e 45 D.P.R. n. 633/1972, abrogati dall'art. 16 D.Lgs. n. 471/1997 cit.

<sup>30</sup> Sulla cui attuale portata e sulle recenti proposte di modifica si rinvia al succ. par. 3.4.

<sup>31</sup> Anche se è ammessa la prova, sulla base di elementi certi e precisi, delle spese ed oneri specificamente afferenti ai ricavi e proventi non contabilizzati, di cui all'art. 75, comma 4, terzo periodo, ora 109, comma 4, lett. b), ultimo periodo, T.U.I.R., come più avanti si preciserà (art. 61, comma, 3 cit., secondo periodo).

Tale preclusione riguarda, dunque, circostanze e fatti che possono essere fatti valere dal contribuente a proprio favore, ma non dovrebbe essere interpretata nel senso che resti pregiudicata la possibilità di dimostrare, in sede amministrativa o contenziosa, che il fatto registrato non si sia verificato o che la registrazione effettuata sia errata<sup>32</sup>. Quanto affermato trova anche conferma nei principi di diritto comune ed in partic. nell'art. 2709 c.c. che, in riferimento all'efficacia probatoria delle scritture contabili contro l'imprenditore, contiene una presunzione *iuris tantum*, ed ammette, pertanto la prova contraria.

Si consideri ancora che il principio secondo cui le scritture contabili devono essere prese in considerazione come mezzi di prova a favore del contribuente si desume *a contrariis* dall'art. 52, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, applicabile in materia d'imposte sui redditi per effetto del richiamo ad esso contenuto nell'art. 33, comma 1 D.P.R., n. 600/1973, ai sensi del quale solo i libri, i registri, le scritture e documenti "*di cui si è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa e contenziosa*"; nonché dall'art. 39, comma 2, lett. d-bis), D.P.R. n. 600/1973, inserito dall'art. 25, comma 3, della L. 18 febbraio 1999, n. 28, ai sensi del quale la mancata risposta del contribuente agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, comma 1, numeri 3) e 4) del D.P.R. n. 600/1973 o dell'art. 51, comma 2, numeri 3) e 4) del D.P.R. n. 633/1972, legittima l'accertamento induttivo dei redditi tassabili in base a scritture contabili.

In questa ultima ipotesi, infatti, il comportamento inerte del contribuente in fase di controllo viene ritenuto sintomatico di irregolarità sostanziali nella tenuta delle scritture contabili posto che, nel caso inverso di fattiva collaborazione, il contribuente avrebbe finito per consentire agli uffici una ricostruzione dei fatti a sé sfavorevole.

<sup>32</sup> Su questo punto, MENTI, *op. cit.*, pag. 393.

3.3. LA FUNZIONE DELLA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA DI DOCUMENTAZIONE DI TERZO GRADO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA: LE "INTERFERENZE" DELLA NORMATIVA TRIBUTARIA NELLA REDAZIONE DEL BILANCIO E LA SEMPRE PIÙ MARCATO AUTONOMIA DELLA DICHIARAZIONE NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE.

Ma quale collegamento esiste tra scritture contabili e dichiarazione? E, soprattutto, quali sono gli effetti che scaturiscono da un'errata riproducibilità dei fatti ai quali si riconnette il fenomeno impositivo rappresentati in tali documenti?

Per rispondere a questi interrogativi occorre, innanzitutto, comparare la natura delle scritture contabili con quella propria della dichiarazione tributaria.

In entrambi i casi, infatti, tali documenti costituiscono dichiarazioni che contengono un'impegnativa di verità<sup>33</sup>, sono atti obbligati, hanno forma vincolata, *rappresentano fatti del passato* ed al tempo stesso *contengono giudizi* sui fatti che si sono verificati o su atti che sono stati predisposti e la loro funzione tipica è, in linea di principio, quella di costituire il "veicolo di conoscenza" di tali fatti o atti a terzi. Ad essi, infine, è estranea, di norma, una manifestazione di volontà idonea a determinare il sorgere di effetti giuridici<sup>34</sup>.

Sia le scritture che le dichiarazioni tributarie sono, pertanto, dichiarazioni di scienza anche se, come si è già considerato, nelle scritture contabili manca il carattere della recettività, nel senso che

<sup>33</sup> Non muovono, cioè, da una base di volontà come avviene per le dichiarazioni imperative o di volontà: su questa considerazione, cfr., *supra*, par. 1.4. Sulla natura delle scritture contabili, cfr., Cass., sez. lav., 12 gennaio 2001, n. 376 che ha affermato, con riferimento ad un caso in cui si doveva stabilire la sussistenza di un rapporto di lavoro, la natura di confessione stragiudiziale dei libri paga e matricola, dei documenti equipollenti e di ogni altra scrittura contabile che hanno valore probatorio, ai sensi dell'art. 2709 c.c., ed anche ai sensi dell'art. 2735 c.c., in quanto le relative dichiarazioni sono rese dall'imprenditore non soltanto in favore del lavoratore o eventualmente di altri imprenditori, per rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa (art. 2710 c.c.), ma anche a favore dell'INPS, che, a norma dell'art. 3 del D.L. n. 463 del 1983 (conv. nella L. n. 638 del 1983), ha il potere di accertare gli obblighi contributivi e, quindi, la sussistenza dei rapporti di lavoro.

<sup>34</sup> Come innanzi si è più diffusamente considerato: *supra*, par. 1.5.

in esse difetta l'elemento della necessaria direzione verso il terzo e l'ulteriore elemento della necessaria conoscenza, o al limite, della conoscibilità, del loro contenuto da parte del destinatario stesso.

Ciò significa che le scritture contabili sono giuridicamente perfette indipendentemente dalla loro fuoriuscita all'esterno della sfera giuridica del loro autore: la loro esibizione in occasione di controlli, accessi o verifiche è una circostanza del tutto eventuale che non può di per sé incidere sulla natura giuridica delle stesse, ma che può produrre effetti legali in ordine alla motivazione dell'avviso di accertamento e sull'onere della prova a carico del contribuente<sup>35</sup>.

Tali effetti si manifestano in particolare in materia di accertamento, posto che le scritture contabili costituiscono, com'è noto, prove certe e dirette (di secondo grado) dei fatti ai quali si riconnette il fenomeno impositivo, a loro volta riprodotti in documenti (prove di primo grado) in base ai quali tali scritture vengono redatte.

L'attendibilità delle scritture contabili può essere, pertanto, smentita soltanto previa dimostrazione della loro non corrispondenza ai documenti in base ai quali sono stati riprodotti i fatti della realtà materiale o per la falsità dei documenti stessi, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti<sup>36</sup>; ovvero in seguito ad un giudizio di inattendibilità dell'intero sistema contabile per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica<sup>37</sup>.

Posto che le risultanze delle scritture contabili vengono a loro volta riprodotte in dichiarazione, è possibile, dunque, sostenere che quest'ultima rappresenti la *documentazione di terzo grado dell'attività d'impresa*, nel senso che in essa vengono assunti - seppure nella misura sintetica espressa dal risultato finale d'esercizio esposto nel conto economico (per i contribuenti in contabilità ordinaria), ovvero, in via diretta, attraverso la rappresentazione dei ricavi e costi di periodo (con riferimento ai soggetti in contabilità

<sup>35</sup> NUZZO, *Voce Libri di commercio e scritture contabili delle imprese*, cit., pag. 44.

<sup>36</sup> Come statuito dagli artt. 39, comma 1, lett. d) e 54, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

<sup>37</sup> Cfr., artt. 39, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 600 cit. e 55, comma 2, p. 3), D.P.R. n. 633 cit.

semplificata) - tutti gli accadimenti di gestione cui si ricollegano eventi economicamente valutabili e che, pertanto, sono significativi sul piano dell'imposizione.

E' evidente che detta rappresentazione non si limita alla mera esposizione dei fatti intesi nella loro storicità, ma va estesa a quel processo di qualificazione e di valutazione dei fatti stessi sul piano della loro rilevanza giuridica di cui si è già discusso affrontando la questione dell'approssimazione qualificativa insita nell'attribuzione della natura di dichiarazione di scienza alla dichiarazione tributaria<sup>38</sup>. Processo che, in alcune ipotesi, è già compiuto in occasione dell'annotazione della singola scrittura contabile ed altre volte, viene, invece, diversamente effettuato proprio in sede di dichiarazione, atteso il diverso operare dei principi fiscali rispetto a quelli civilistici di determinazione del reddito d'impresa (o di lavoro autonomo).

Con la dichiarazione, come si è già più avanti osservato, non si richiede, infatti, una mera trasposizione o comunicazione di dati, in ordine ai quali, peraltro, potrà anche verificarsi una falsa rappresentazione della realtà (anche voluta)<sup>39</sup>, ma l'esternazione di una valutazione in merito alla rilevanza economica di certi eventi o l'effettuazione di determinate scelte tra più alternative indicate dalla legge in funzione della liquidazione del tributo.

E' proprio attraverso la presentazione della dichiarazione, infatti, che si giunge alla determinazione del reddito d'impresa imponibile, attraverso quelle variazioni in aumento o in diminuzione del risultato economico d'esercizio imposte dal diverso operare dei suddetti principi fiscali rispetto a quelli civilistici.

Sotto questo profilo, appare, pertanto, corretto valorizzare l'*autonomia* della dichiarazione rispetto ai risultati emergenti dalle scritture contabili, ai fini della corretta misurazione del reddito imponibile e, nel contempo, sottolineare la *peculiarità* della *documentazione di terzo grado dell'attività d'impresa* in tale dichiarazione rappresentata.

<sup>38</sup> In particolare al par. 1.5.

<sup>39</sup> Come si è già osservato, la dichiarazione non ha né direttamente, né indirettamente, efficacia preclusiva sulla pretesa tributaria, salve le ipotesi di quelle scelte di natura dispositiva in essa contenute: cfr., *supra*, par. 1.5.

Autonomia, oggi ancora più rimarcata, dalla recente riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, che è avvenuta in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366 con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 e dalla normativa diretta ad eliminare le interferenze della disciplina fiscale sui criteri di redazione del bilancio che, attualmente, ha trovato ingresso nell'ordinamento con la riforma fiscale di cui al D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, istitutivo dell'IRES (imposta sul reddito delle società) con decorrenza 1 gennaio 2004.

3.4. LE CONSEGUENZE FISCALI DEL "DISINQUINAMENTO DEL BILANCIO" AVVENUTO IN SEGUITO ALLA RECENTE RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO E DEL SISTEMA FISCALE, ANCHE IN MATERIA DI RETTIFICABILITÀ DEI DATI DICHIARATI E NON TRANSITATI NELLE SCRITTURE CONTABILI.

Va, infatti, segnalato che tra i principi contenuti nell'originario disegno di legge n. 7123 contenente la delega per la riforma organica della disciplina delle società di capitali (cd. progetto Mirone), che ha trovato, poi, attuazione con il cit. D.Lgs. n. 6 del 2003, era stato espressamente previsto quello di "eliminare le interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa anche attraverso la modifica della relativa disciplina e stabilire le modalità con le quali, nel rispetto del principio di competenza, occorre tener conto degli effetti della fiscalità differita" (cfr., art. 6, lett. a), cit. d.d.l.).

In particolare, in ossequio a tale principio, l'art. 1 del cit. D.Lgs. n. 6/2003 ha eliminato il comma 2 dell'art. 2426 c.c., che consentiva di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie<sup>40</sup>, così come ha

<sup>40</sup> Com'è noto, il legislatore civile al fine di consentire l'immediata lettura delle interferenze fiscali nei criteri di redazione del bilancio, introdusse nello schema di conto economico - a far data dai bilanci presentati per l'anno 1993 - le voci n. 25 e 26 per la separata evidenziazione delle rettifiche e degli accantonamenti operati

eliminato il n. 14 dell'art. 2427 c.c. che imponeva l'obbligo di indicazione nella nota integrativa dei motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed imponeva l'indicazione dei relativi importi, appositamente evidenziati, rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle voci del conto economico.

Contestualmente, sulla base delle indicazioni formulate dalla cd. Commissione Gallo, istituita con decreto del Ministro dell'Economia e Finanze del 7 novembre 2002 allo specifico scopo di riesaminare la disciplina fiscale vigente alla luce delle modifiche introdotte dalla riforma del diritto societario<sup>41</sup>, l'art. 109 del nuovo T.U.I.R., ha modificato l'art. 75 T.U.I.R. che, com'è noto, imponeva la previa imputazione a conto economico dei componenti negativi ai fini della relativa deducibilità, salva l'ipotesi di quei componenti negativi che, pur non essendo imputabili al conto economico, fossero deducibili per disposizione di legge<sup>42</sup>.

Tali modifiche sono state introdotte al fine di eliminare le interferenze della disciplina fiscale sui criteri di redazione del bilancio partendo dalla considerazione dei dati desumibili dalle esperienze maturate negli anni di applicazione dei cit. artt. 75 T.U.I.R. e 2426 c.c. che hanno reso evidente l'opportunità di introdurre una disciplina che restituisse al bilancio la sua autonomia

---

esclusivamente in applicazione delle norme tributarie. Ai sensi dell'art. 2427, n. 14, il contenuto di tali ultime due voci doveva essere esplicitato nella nota integrativa. Dopo solo un anno ed in particolare, per effetto del D.L. 29.6.1994, n. 416 conv. nella L. 8.8.1994, n. 503 vennero abolite le voci nn. 25 e 26, ma non venne mutata nella sostanza la disciplina che, attraverso la predetta abrogazione, voleva essere attuata. A fronte della citata eliminazione, venne, infatti, introdotto il cit. comma 2 dell'art. 2426 con il quale venne, in sostanza, ammessa la legittimità delle modifiche ai criteri legali di valutazione a soli fini fiscali e venne, contestualmente, integrato il disposto dell'art. 2427 c.c., allo scopo di mantenere - per effetto di un'adeguata informativa nella nota integrativa sugli effetti della diversa quantificazione operata in bilancio ai soli fini fiscali - una rappresentazione corretta e veritiera della situazione economica e patrimoniale dell'impresa.

<sup>41</sup> Cfr., art. 6 della relazione di accompagnamento al cit. schema di articolato.

<sup>42</sup> In particolare, cfr., il comma 4 del cit. art. 75.

funzionale, senza che venisse disattesa, per le imprese, la possibilità di fruire di determinate opportunità fiscali.

La soluzione di modifica prospettata e poi accolta, postulando l'esigenza di mantenere fermo il principio dell'ancoramento del reddito imponibile al risultato di bilancio in considerazione delle finalità di detto documento e dei tradizionali principi di prudenza che assistono la redazione dello stesso, consiste nella previsione del superamento del regime stabilito dagli artt. 75, comma 4, T.U.I.R. e 2426, comma 2, c.c.<sup>43</sup>, mediante riconoscimento - *solo in sede di dichiarazione e mediante apposito prospetto extracontabile* - di quei componenti negativi del reddito misurati forfettariamente a fini fiscali, ove essi eccedano in tutto o in parte i costi effettivamente imputabili a conto economico (ammortamenti eccedenti quelli economici, svalutazioni eccedenti quelle effettive, ecc.), oltre che di quei determinati componenti negativi deducibili per effetto di norme cd. *sovvenzionali*, e cioè di norme che regolano la deducibilità di appositi accantonamenti o stabiliscono regimi agevolativi di esenzione<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Osserva GALLO, in *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio d'esercizio*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 6 ss. che l'eliminazione del principio fissato dal cit. art. 2426 c.c. trova ulteriore giustificazione nella constatazione che esso si baserebbe - come affermato in un documento CONSOB sulla questione - su un'ipocrisia concettuale di fondo: atteso che sia l'art. 74 D.P.R. n. 597/1973, che l'art. 75, comma 4, T.U.I.R., sanciscono il principio dell'imputazione a conto economico dei componenti negativi a garanzia della loro effettività, l'aver ammesso l'inserimento nel conto economico dei costi solo fiscali ex art. 2426, comma 2, c.c., equivale a porre nel nulla quell'esigenza di certezza che la stessa legge intendeva perseguire. A ciò si aggiunga che il regime dell'art. 2426 c.c. si pone anche in contrasto con la legislazione comunitaria, ed in particolare con i principi della IV direttiva, atteso che la deroga che questi principi consentono al bilancio per esigenze fiscali è limitata alle sole rettifiche di valore (punti 35 e 39 della direttiva) e non è estesa anche ai componenti negativi misurati forfettariamente, come sembrerebbe ammettere invece, il predetto comma 2 dell'art. 2426 c.c.

<sup>44</sup> Va chiarito che una prima problematica affrontata dalla Commissione Gallo è stata quella di stabilire con riferimento a quali "interferenze" la normativa tributaria doveva intervenire ed in particolare se l'intervento doveva riguardare le sole norme sovvenzionali, norme cioè che assegnano un'agevolazione (ad es. ammortamenti anticipati), oppure anche i regimi di determinazione forfettaria dei

La soluzione prescelta è stata, dunque, quella di consentire comunque la deduzione di determinati costi, anche se non imputati a conto economico, al fine di evitare l'inquinamento del bilancio.

Tuttavia, per non consentire la distribuzione di utili non previamente tassati, sono stati posti dei vincoli fiscali sulle riserve patrimoniali esistenti in bilancio fino a concorrenza dei predetti costi non imputati.

In particolare, in deroga alla disposizione in base alla quale le spese e gli altri componenti negativi non sono deducibili se e nella misura in cui non risultano imputati a conto economico relativo all'esercizio di competenza, il comma 4, lett. b) del cit. art. 109 nel nuovo T.U.I.R. stabilisce ora che gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono deducibili se in *apposito prospetto* della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi relativi<sup>45</sup>.

La deduzione avverrà, quindi, come già avveniva per gli ammortamenti anticipati non imputati a conto economico ex art. 67, comma 3 T.U.I.R., mediante apposita variazione in diminuzione da effettuare in dichiarazione.

componenti negativi, ed in particolare quelli a carattere estimativo (ad es. le svalutazioni). La scelta operata e poi confermata dal testo di legge innanzi citato è stata quella di ricomprendere nel concetto di interferenza fiscale entrambe le tipologie di norme; e ciò non soltanto perché tradizionalmente tale è stata l'interpretazione più ampia data al concetto di interferenza, ma anche in considerazione dell'applicabilità delle misure forfetarie anche alle imprese che non redigono il bilancio o che lo redigono senza attenersi alle disposizioni della IV direttiva e soprattutto in considerazione della finalità delle forfetizzazioni che rispondono ad un interesse fiscale di portata più generale e operano a vantaggio sia dei contribuenti (laddove risultino di importo superiore a quello effettivamente imputabile a conto economico), sia a favore del Fisco, laddove limitino svalutazioni e rettifiche di entità economica più consistente rilevate in bilancio.

<sup>45</sup> Tale prospetto riconciliativo (quadro EC del Modello Unico 2004) è stato strutturato al fine di consentire l'evidenziazione dei valori iniziali dei beni in questione e dei relativi incrementi, decrementi e valori finali, oltre che dei relativi fondi, e costituisce parte integrante della dichiarazione dei redditi.

L'impresa dovrà, tuttavia, monitorare la consistenza delle proprie riserve attesa l'esigenza avvertita dal legislatore della Riforma di condizionare la fruizione dell'opportunità e, quindi il beneficio della detassazione dell'utile, al mantenimento dell'utile stesso nell'economia dell'impresa per evitare la distribuzione di dividendi che non hanno subito alcun prelievo in capo alla società erogante<sup>46</sup>.

Di conseguenza, laddove esistano utili o riserve, ad esclusione, peraltro, della riserva legale, come chiarito dalla cit. lett. b) del comma 4 del cit. art. 109, questi dovranno essere mantenuti nell'economia dell'impresa fino a concorrenza delle deduzioni non imputate a conto economico; conseguentemente l'impresa sarà libera di distribuire utili o riserve, ma incorrerà nella tassazione qualora distribuirà quella parte di patrimonio che funge da copertura del beneficio fiscale goduto. Tale "sospensione d'imposta" viene dunque a realizzarsi per "massa", come è stato affermato dalla stessa citata Commissione Gallo, e cioè senza apporre vincoli alle riserve espresse in bilancio, per evitare qualsiasi interferenza, non soltanto con le voci del conto economico, ma anche con quelle del netto patrimoniale<sup>47</sup>.

<sup>46</sup> Diversamente da quanto era stabilito nel caso degli ammortamenti anticipati dal cit. comma 3 dell'art. 67 T.U.I.R., l'impresa non necessita di un utile da destinare a riserva per fruire della deducibilità del componente non imputato a conto economico; il beneficio potrà dunque essere ottenuto anche da imprese in perdita. Proprio con riferimento agli ammortamenti anticipati, del resto, lo stesso Ministero, in sede di istruzioni al modello di dichiarazione del 1994 aveva già da tempo rinunciato a subordinare la loro deducibilità all'imputazione a conto economico, ritenendo idonea - a tali fini - una variazione in diminuzione del risultato d'esercizio.

<sup>47</sup> Ai sensi del cit. art. 109, comma, 4, lett. b), infatti, "in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto diverse dalla riserva legale e gli utili di esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti".

Per effetto della deduzione solo fiscale di determinati costi e della garanzia d'una corrispondente entità del patrimonio netto dell'impresa a salvaguardia della distribuzione di utile tassati, si verificherà, dunque, una divergenza tra patrimonio netto a bilancio e patrimonio netto da prospetto dichiarativo.

Solo, per inciso, si segnala che la nuova disposizione in commento, seppure appaia comprensibile nelle sue intenzioni di fondo, presenta notevoli difficoltà operative.

C'è da chiedersi, infatti, se tra le riserve da utilizzare a garanzia delle deduzioni solo fiscali operate dall'imprenditore siano da considerarsi solo quelle formate con utili o anche quelle formate con capitale, atteso il generico rinvio al termine "riserve" contenuto nella norma; così come occorre indagare il motivo dell'esclusione, tra le riserve utilizzabili a garanzia, di quella legale che per legge assolve proprio a tale precipua funzione e che, già sul piano civilistico, non è liberamente distribuibile. Così, in caso di utilizzo di riserve per copertura perdite successivamente all'esercizio in cui si distribuiscono gli utili (o riserve di utili), occorrerà stabilire se la conseguente riduzione della riserva che potrebbe comportare una riduzione dell'entità di quelle poste a garanzia, comporti o meno la relativa tassazione, ed ancora se tra le riserve poste a garanzia siano da ricomprendere anche quelle "in sospensione d'imposta" la cui distribuzione darebbe comunque origine a tassazione, a prescindere dalla incapienza della copertura conseguente alla loro distribuzione<sup>48</sup>.

<sup>48</sup> Ancora da indagare saranno, inoltre, la modalità con cui attuare il riallineamento tra le poste civili e quelle fiscali a seguito della tassazione della parte di utile corrispondente ai benefici fiscali fruiti in precedenza solo in dichiarazione, che non ha trovato copertura nelle riserve di patrimonio netto: se proporzionalmente, tra tutte le voci che compongono il disallineamento, oppure liberamente, sui beni il cui orizzonte temporale di riallineamento è più lontano (ad es. beni a bassa aliquota d'ammortamento). Del tutto incerto è, infine, l'effetto del disinquinamento a fini IRAP, giacché gli ammortamenti, le rettifiche di valore e gli accantonamenti di sola rilevanza fiscale non potrebbero essere, in linea di principio, portati in deduzione dalla base imponibile IRAP poiché non rilevabili a conto economico. La loro deduzione sembrerebbe, tuttavia, comunque, ammissibile sulla base del disposto dell'art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997, ai sensi del quale i componenti che concorrono alla formazione della base imponibile IRAP

È evidente, poi, che il nuovo trattamento contabile imposto agli ammortamenti, agli accantonamenti e alle altre rettifiche di valore determinerà una differenza temporanea tra utile civile e reddito imponibile, che verrà assorbita negli esercizi successivi con il progressivo riallineamento della voce civilistica con quella fiscale.

Su tale differenza sarà, pertanto, necessario esporre in bilancio la fiscalità differita computabile sull'ammontare via via recuperabile nei successivi periodi d'imposta nel rispetto dei principi contabili nazionali ed internazionali che impongono di tener conto, nella redazione del bilancio, dei proventi ed oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso e di pagamento<sup>49</sup>.

Il principio di competenza impone, pertanto, la rilevazione in bilancio, oltre che delle imposte correnti, anche di quelle differite ed anticipate al fine di realizzare la piena correlazione temporale con i costi ed i ricavi che concorrono alla formazione del risultato economico di periodo. Soltanto le differenze temporanee danno origine, com'è noto, ad imposte differite e anticipate che sono destinate ad essere annullate nel tempo; le differenze permanenti, in quanto derivanti dall'ineducibilità totale o parziale di componenti negativi di reddito o dall'esenzione di determinate componenti positive, non determinano alcun differimento o anticipazione d'imposta e non danno origine, pertanto, ad alcuna evidenziazione in bilancio.

Al riguardo si consideri che, per effetto della riforma della disciplina delle società di capitali di cui al cit. D.Lgs. n. 6/2003, sono state, altresì, modificate le voci del bilancio per tener conto degli effetti di tale "fiscalità differita".

In particolare sono state modificate le voci dell'attivo e del passivo della situazione patrimoniale, mediante l'inserimento

sono da assumere apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. Per maggiori approfondimenti, si rinvia a: CACCIAPAGLIA - CHIRICHIGNO, *Con l'aggiornamento mirato di Tuir e Codice va in porto il disinquinamento del bilancio*, in *Guida alla Riforma Fiscale*, in *Il sole 24 ore*, luglio 2004, pag. 47 ss.

<sup>49</sup> In particolare, il principio contabile nazionale n. 25 ed il principio contabile internazionale IAS n. 12.

nell'ambito della voce "Crediti" (CII), della voce CII 4-bis) denominata "Crediti tributari", per indicare eventuali imposte versate in eccedenza e la voce CII 4-ter), denominata "Imposte anticipate", dove dovranno essere indicate le minori imposte da pagare in futuro, in quanto imposte prepagate. Al passivo, è stata aggiunta alla voce "Debiti tributari", già prevista in origine alla voce D11) ed ora alla voce D12, in cui andranno rilevati i debiti correnti, anche la voce B2) "Fondi per imposte" per indicare le imposte differite, e cioè quelle da pagare in futuro per effetto di differenze temporanee tra utile e reddito imponibile. Al conto economico è stata, inoltre, integrata la formulazione della voce 22 dello schema, per indicare espressamente l'obbligo di rilevazione delle "imposte correnti, differite ed anticipate".

Infine, nella nota integrativa, si è riscritto completamente il punto 14 dell'art. 2427 c.c., al fine di prevedere una particolareggiata informativa in merito alle rettifiche di valore e gli accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie da attuarsi mediante apposito prospetto dal quale far risultare: la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte anticipate e differite, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente; gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto; le voci escluse e le relative motivazioni; l'ammontare delle imposte anticipate relative a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti contabilizzato in bilancio; l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

Alcune considerazioni sulle conseguenze fiscali dell'avvenuto "disinquinamento del bilancio".

Occorre, infatti, innanzitutto chiedersi quali effetti siano destinati a prodursi sulle tecniche di determinazione del reddito imponibile e, quindi, sui contenuti della stessa dichiarazione tributaria in seguito alle nuove modalità di evidenziazione delle cd. interferenze fiscali

Il problema è che la modifica del cit. art. 75, comma 4, T.U.I.R. non dovrebbe certo consentire un'indiscriminata facoltà per il contribuente di rettificare *tout court* il risultato economico emergente da bilancio per attribuire rilevanza a componenti negativi che non



siano stati imputati a conto economico, con evidente ingiustificato allontanamento del reddito d'impresa dal risultato del conto economico assunto dal sistema come espressione più attendibile dell'effettiva ricchezza prodotta dall'impresa (cfr., art. 52, ora 83, T.U.I.R.).

La nuova regola va infatti, come si è innanzi chiarito, circoscritta a quei componenti negativi misurati forfetariamente a fini fiscali o a quei componenti positivi o negativi originati da norme sovvenzionali, restando impregiudicata la previa imputazione a conto economico di quei componenti negativi, certi, effettivi e documentati, già emersi in sede di redazione delle scritture contabili e, quindi, già rappresentati nel risultato economico d'esercizio.

Ma è pur vero che, con la citata innovazione, e limitatamente ai predetti costi di natura estimativa, si finirà per dare definitivo ingresso alla regola del *doppio binario*, mettendo in crisi il cd. regime della "dipendenza parziale" del reddito d'impresa dall'utile civilistico stabilita dal previgente sistema<sup>50</sup>.

<sup>50</sup> Com'è noto, in ossequio ai principi della legge delega per la riforma tributaria del 1973, secondo i quali la determinazione del reddito d'impresa sarebbe dovuta avvenire nel rispetto dei principi di competenza economica, ma salvaguardando esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo, il legislatore delegato ha prescelto il sistema dell'ancoramento del reddito imponibile al risultato economico attraverso norme "di sistema", e norme "agevolative" o "sovvenzionali". Le prime, destinate ad operare solo in materia tributaria, attraverso variazioni in aumento o diminuzione da effettuare in sede di dichiarazione per finalità di certezza del rapporto tributario e per prevenire comportamenti evasivi od elusivi nell'applicazione dell'imposta; le seconde per perseguire esigenze di rafforzamento e razionalizzazione dell'impresa e, quindi, interessi di natura extrafiscale il cui ambito di operatività non è esclusivamente quello tributario. Per assolvere la funzione loro assegnata è possibile, infatti, che dette norme agevolative subordinino il trattamento fiscale di favore al compimento di un determinato atto o all'adozione di un dato comportamento che potrebbe essere compiuto o redatto già in sede di bilancio d'esercizio, creando in tal modo quel fenomeno descritto in dottrina come "dipendenza rovesciata" del bilancio dalle norme tributarie. Sul punto: ZIZZO, *Riflessioni in tema di "disinquinamento" del bilancio d'esercizio e di cancellazione della regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 497 ss., ed in partic., pag. 502 ss. Sulla questione dei rapporti tra bilancio e dichiarazione, ampiamente dibattuto in dottrina, cfr., COLOMBO, *Disciplina del*

Per effetto di detta citata piena autonomia, e con riferimento ai costi stimati forfetariamente a soli fini fiscali caratterizzati da una libera componente valutativa rispetto a quella imposta da norme civilistiche, l'abolizione della regola della previa imputazione a conto economico potrebbe, in effetti, tradursi in un definitivo distacco dalla effettiva consistenza dei beni patrimoniali di riferimento.

Detta autonomia potrebbe, altresì, condurre ad un ampliamento delle possibilità di misurare l'entità della stima in funzione del risultato economico che si intende conseguire, in assenza di quel limite rappresentato dal rispetto della tendenziale identità tra risultati civilistici e risultati fiscali perseguita dal previgente sistema<sup>51</sup>.

*bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?*, in *Riv. soc.*, 1980, pag. 1171 ss.; FALSITTA, *Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio d'esercizio*, in *Giur. comm.*, 1980, pag. 193 ss.; ID., *La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa*, in *Riv. soc.*, 1981, pag. 870 ss.; ID., *Il bilancio d'esercizio delle imprese*, Milano, 1985; FANTOZZI - ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1984, I, pag. 117 ss.; NUZZO, *Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, pag. 596 ss.; ID., *Ricostruzione dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Giur. comm.*, 1985, I, pag. 810 ss.; POTITO, *I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, I, pag. 28 ss.; LUPI, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, I, pag. 699 ss.; FANTOZZI, *La nuova disciplina del bilancio d'esercizio in attuazione della IV direttiva CEE: i rapporti fra la nuova disciplina del bilancio e la normativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, pag. 587 ss.; GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, I, pag. 588 ss.; ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *AA.VV.*, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.* diretta da TESAURO, Torino, 1994, pag. 475 ss.; TABET - MINERVINI, *Utile civilistico e reddito d'impresa*, in *Il reddito d'impresa*, a cura di TABET, Padova, 1997, pag. 43 ss. Sulle interferenze tra bilancio e dichiarazione dopo la riforma fiscale istitutiva dell'IRES, FALSITTA, *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e fiscale nel progetto di riforma delle imposte sulle società (Ires)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, pag. 922 ss.

<sup>51</sup> Su questi rilievi critici, cfr., anche ZIZZO, *op. cit.*, pag. 507.

Ad ogni modo, la modifica del comma 4 dell'art. 75 T.U.I.R., a prescindere dai rischi innanzi paventati, è destinata ad incidere profondamente sui contenuti della dichiarazione tributaria, esaltandone il ruolo di veicolo di conoscenza di elementi reddituali positivi o negativi, *anche se non confluiti nelle scritture contabili*, nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

In essa, infatti, non andranno, pertanto, solo evidenziate le *ordinarie* variazioni in aumento o diminuzione dei componenti che hanno già trovato idonea rappresentazione nelle scritture contabili originate da norme imposte da esigenze di tecnica tributaria, ma anche le *"atipiche"* variazioni in diminuzione del risultato d'esercizio che non traggono origine da dati già confluiti nel conto economico, ma che sono determinate dall'esigenza del perseguimento di obiettivi di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo.

Fatta questa premessa, può allora sostenersi che la complessità di contenuti della dichiarazione tributaria e la sua variabilità in funzione dei diversi criteri d'imposizione di cui si è già discusso nelle pagine del presente lavoro, si arricchisce di un'altra considerazione che manifesta i suoi effetti, in particolare, sul piano della rettificabilità dei dati dichiarati dal contribuente.

I caratteri comuni più innanzi evidenziati tra le scritture e la dichiarazione tributaria e, di conseguenza, l'omologa natura di dichiarazione di scienza di detti documenti, sebbene da intendersi caratterizzata da quell'effetto derivante dalla consapevolezza del dichiarante del carattere impegnativo del contenuto dell'atto prodotto<sup>52</sup>, portano, infatti, a ritenere sempre possibile, in linea di principio, la rettifica dei dati riprodotti in tali documenti.

<sup>52</sup> Su queste considerazioni, si rinvia a quanto sopra già affermato con riguardo alla questione della natura giuridica della dichiarazione, in partic., al par. 1.5. Si noti ancora che anche per le scritture contabili, come è avvenuto per la dichiarazione, si è posta la questione della loro assimilazione alla confessione stragiudiziale e, secondo considerazioni analoghe, si è arrivati a negare, di norma, tale assunto. Al contrario delle confessioni, le registrazioni contabili sono infatti suscettibili di prova contraria, possono contenere non soltanto fatti sfavorevoli, ma anche favorevoli all'imprenditore, manca in esse *l'animus confitendi*, sebbene esista comunque la consapevolezza del fatto dichiarato nel soggetto agente; la

E ciò in considerazione della supposta irrilevanza del dato dichiarato rispetto a quello desumibile dal verificarsi del presupposto impositivo (nella dichiarazione)<sup>53</sup> o dalla verifica del reale accadimento di un dato atto o fatto falsamente registrato (nelle scritture contabili)<sup>54</sup>.

Il punto, però, che merita particolare attenzione e che verrà più avanti meglio specificato quando si affronterà la questione della rettificabilità della dichiarazione<sup>55</sup>, è quello di stabilire entro che termini, in quale sede, e secondo quali modalità è possibile procedere alla predetta rettifica dei dati riportati nelle scritture contabili e, quali effetti vengono a prodursi sulle consequenziali rettifiche operate dall'ufficio o dallo stesso contribuente, in sede di dichiarazione.

---

confessione infine è volontaria e libera, mente le annotazioni contabili sono obbligatorie: cfr., sul punto, FERRI, *Voce Scritture contabili*, cit., pag. 826. Sulla natura di confessione stragiudiziale delle registrazioni fatte nei libri paga e matricola, si veda, invece, la cit. Cass. 12 gennaio 2001, n. 4376.

<sup>53</sup> Come non si mancherà di evidenziare più avanti (*infra*, par. 5.2.), secondo la maggior parte della dottrina ed un consolidato risalente indirizzo giurisprudenziale si era per anni ritenuta ammissibile la rettificabilità della dichiarazione, sia per errori di fatto che di diritto, entro il limite temporale fissato dall'art. 38 D.P.R. n. 602/1973 proprio in considerazione della natura di dichiarazione di scienza della dichiarazione tributaria; l'errore poteva sempre essere rettificato in quanto lo stesso investiva la sussistenza del tributo, ed i criteri di liquidazione della base imponibile che sono sottratti alla autonoma determinazione del contribuente.

<sup>54</sup> Si noti ancora che la verità del bilancio, ed in generale di tutte le altre scritture contabili, dipende dalla "verità" delle altre poste di bilancio che, a loro volta, dipendono dalla "verità dei documenti che le giustificano" che, a loro volta, ancora dipendono dalla realtà ed esistenza dei rapporti giuridici "consegnati o meno ai documenti": così, MESSINEO, *Valore giuridico del bilancio delle società per azioni e delle registrazioni nei libri sociali*, in *Studi di diritto delle società*, Milano, 1958, pag. 131. Il riconoscimento, nell'ambito del procedimento impositivo della cd. presunzione di verità delle scritture contabili, che da sempre è stato ribadito dalla giurisprudenza ed anche dalla stessa amministrazione finanziaria (cfr., in partic., la risalente circ. n. 303860 del 1952), porta a ritenere che le scritture contabili possano essere disattese solo in presenza di elementi dotati di una elevata *vis probatoria*: così, già Cass. 8 ottobre 1970, n. 1854.

<sup>55</sup> Cfr., *infra*, par. 5.6.

Dalle considerazioni innanzi fatte sulla funzione della dichiarazione tributaria di *documento di rappresentazione di terzo grado dell'attività d'impresa*, con autonoma e sempre più marcata valorizzazione di elementi reddituali positivi o negativi, anche se non confluiti nelle scritture contabili, come risulta oggi ancor più evidente a seguito delle modifiche imposte dall'entrata in vigore della riforma del diritto societario anche al sistema fiscale, potrà assumere peculiare rilevanza, infatti, anche l'ipotesi della rettifica di dati non riportati in contabilità, ma erroneamente rappresentati solo in sede di dichiarazione.

## CAPITOLO QUARTO

### DICHIARAZIONE E LIQUIDAZIONE DEL TRIBUTO

SOMMARIO: 4.1. Il ruolo della dichiarazione derivante dall'esame delle nuove metodologie di controllo automatico e formale dei dati in essa indicati: artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis D.P.R. n. 633/1972 - 4.2. La natura del termine entro cui effettuare la liquidazione dell'imposta dovuta secondo la previgente ed attuale disciplina - 4.3. Ultime tendenze evolutive del sistema: la dichiarazione "controllata" sul piano formale quale stadio ultimo dello schema fisiologico di applicazione del tributo.

4.1. IL RUOLO DELLA DICHIARAZIONE DERIVANTE DALL'ESAME DELLE NUOVE METODOLOGIE DI CONTROLLO AUTOMATICO E FORMALE DEI DATI IN ESSA INDICATI: ARTT. 36-BIS E 36-TER D.P.R. N. 600/1973 E 54-BIS D.P.R. N. 633/1972.

Una volta tratteggiati i caratteri essenziali ed i molteplici contenuti dell'atto dichiarativo occorre a questo punto esaminare più ampiamente la funzione della dichiarazione quale atto diretto a manifestare sul piano giuridico l'attività di liquidazione del tributo ed il nuovo ruolo che ad essa può riconoscersi nell'ambito della procedura di controllo e di accertamento dei dati dichiarati svolta dall'amministrazione finanziaria.

Nell'attuale assetto normativo basato sulla cd. fiscalità di massa, e ancor di più in quello oggi risultante a seguito delle recenti innovazioni introdotte in vista della razionalizzazione e modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni di cui al

cd. D.Lgs. n. 241/1997, risulta pacifico che il compito di procedere alla determinazione della base imponibile ed al calcolo del tributo dovuto sia stata assegnata dalla legge al contribuente e che, pertanto, come si è già innanzi riscontrato, un ruolo di assoluta preminenza nello schema di attuazione del tributo vada riconosciuto alla dichiarazione. E' con tale atto che si manifesta, infatti, sul piano giuridico, l'attività di traduzione in termini monetari dell'avveratosi presupposto di fatto del tributo<sup>1</sup>.

Secondo questa impostazione che rappresenta lo stadio ultimo di una lunga evoluzione storica, i cui tratti salienti sono stati innanzi riportati,<sup>2</sup> l'accertamento riguarda più l'aspetto *patologico* del fenomeno di cui si discute, andando a svolgere una funzione alternativa rispetto alla dichiarazione; l'intervento degli uffici non costituisce, infatti, un momento indefettibile nello schema applicativo del tributo, ma un'ipotesi del tutto eventuale che ricorre nei soli casi in cui si venga a riscontrare una deviazione dal sistema legale di determinazione delle singole fattispecie imponibili, al fine di rideterminare l'*an* ed il *quantum* dell'obbligazione e di reprimere le eventuali trasgressioni in cui sia incorso il contribuente. L'accertamento, in definitiva, costituisce un atto finalizzato a supplire alla *mancata collaborazione* del contribuente nel realizzare quell'effetto di liquidazione del tributo che lo stesso non ha correttamente manifestato con la presentazione della dichiarazione.

Anche l'iscrizione a ruolo delle somme risultanti dalla dichiarazione si presenta, del resto, come un atto del tutto eventuale, estraneo all'ordinario schema di applicazione del tributo. La dichiarazione, infatti, solo in via eventuale e correttiva, costituisce titolo per l'immediato recupero delle somme liquidate dal contribuente ed in tutto o in parte non versate (cfr., art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998).

Sino ad oggi, e sulla base di queste considerazioni, si è potuto coerentemente sostenere che l'atto destinato a completare lo schema *fisiologico* di applicazione del tributo sia rappresentato proprio dalla dichiarazione, in considerazione del fatto che, nella maggioranza dei

<sup>1</sup> Cfr., *supra*, par. 1.3.

<sup>2</sup> Cfr., *supra*, par. 1.2.

casi, alla presentazione della stessa non segue né un'attività istruttoria diretta a verificare la completezza e la regolarità dei dati in essa indicati, né una vera e propria attività di accertamento in rettifica o d'ufficio, salve le limitate ipotesi di controllo<sup>3</sup>.

Ma attualmente e, segnatamente con riferimento alle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA già a partire dall'1 gennaio 1999, le considerazioni fatte nel corso della presente indagine sul ruolo delle stesse vanno riviste alla luce delle nuove metodologie di controllo formale di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972, come sostituiti dagli artt. 13 e 14 del D.Lgs. n. 241/1997.

Con le disposizioni in ultimo richiamate si è pervenuti, infatti, alla radicale modificazione dell'istituto della "liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione" disciplinato, sino all'intervenuta modifica, per ciò che attiene alle imposte dirette dal previgente art. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e, con riferimento all'IVA, dal comma 6 dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972.

Tale modifica va, peraltro, anche esaminata in correlazione alle segnalate innovazioni in materia di modalità di presentazione e trasmissione delle dichiarazioni che, come si è detto, consentono agli uffici di disporre in tempi quasi reali dei dati dichiarati dai singoli contribuenti.

Il dato più significativo che emerge dalla lettura delle nuove disposizioni è che la attività esercitata dagli uffici finanziari di liquidazione dell'imposta, oltre che degli eventuali contributi o premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dal contribuente o dal sostituto d'imposta, assume

<sup>3</sup> E' noto che l'attività di controllo assume carattere selettivo, e la sua funzione dissuasiva, che sollecita l'adempimento volontario, può realizzarsi anche se riguarda un numero modesto di contribuenti. Tuttavia è innegabile che, per il diffondersi dei controlli basati sui cd. criteri selettivi, annualmente stabiliti con decreti di programma (cfr., art. 6, L. n. 146/1980 che ha modif. l'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973) le dichiarazioni assoggettate a controllo rappresentano una percentuale alquanto esigua e molto scarsi sono gli incassi scaturiti dai predetti controlli: sul punto, e per approfondimenti, si rinvia a: FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento*, cit., pag. 236 ss.; PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, cit., pag. 105; LUPI, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., pag. 103 ss.

finalmente una autonoma collocazione giuridica<sup>4</sup>: tale attività si interpone, infatti, nello schema di applicazione del tributo tra la fase della presentazione della dichiarazione e quella della riscossione, senza rimanere più una fase interna, preliminare alla formazione del ruolo.

Si impongono a questo punto alcune osservazioni.

In via preliminare, va chiarito che il contenuto dell'originario art. 36-*bis* è stato, in effetti, scisso in due parti: la prima, ora disciplinata dal riformulato art. 36-*bis*, costituisce una fase in cui l'Agenzia delle Entrate potrà procedere alla correzione *automatica* dei dati erroneamente dichiarati dal contribuente o dal sostituto d'imposta; la seconda, invece, contenuta nel riscritto art. 36-*ter*, sembra corrispondere alla previgente attività di controllo formale della dichiarazione, anche se si riscontrano alcune differenze rispetto all'ambito di operatività della stessa ed ai suoi contenuti<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Già in un altro scritto ho evidenziato la portata innovativa di queste norme: cfr., in partic., *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 1475 ss.

<sup>5</sup> In particolare, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi del cit. art. 36-*bis*, provvede: a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi; a correggere gli errori materiali commessi dal contribuente nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni; a ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge, ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; a ridurre le deduzioni dal reddito esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge, ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; a controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta. Inoltre, ai sensi del cit. comma 2, art. 36-*ter* gli uffici dovranno provvedere ad escludere in tutto o in parte lo scemuto delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'art. 20, comma 3, D.P.R. n. 605/1973 o delle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero, delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi; ad escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'art. 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413; ad escludere in tutto o in

Anche relativamente all'IVA è stata prevista la fase del controllo *automatico* della dichiarazione (cfr., art. 54-*bis*, D.P.R., n. 633/1972 introdotto dall'art. 14 del cit. D.Lgs. n. 241/1997) e si è, pertanto, più compiutamente disciplinata l'attività di liquidazione dell'imposta dovuta in base ai dati dichiarati dal contribuente; fase questa che, solo di recente, peraltro, aveva trovato ingresso nell'ordinamento con riguardo a questo settore impositivo, attraverso la previsione della diretta iscrizione a ruolo, oltre che dell'imposta dichiarata e non versata, anche della maggior imposta dovuta o della rettifica del credito dichiarato non spettante a seguito *della correzione di errori materiali e di calcolo* rilevati in sede di controllo della dichiarazione, secondo una procedura simile a quella stabilita in materia d'imposte dirette dal cit. originario art. 36-*bis* (cfr., in partic., il comma 6 dell'art. 60 D.P.R. n. 633/1972, aggiunto dall'art. 10, comma 2, D.L. 20 giugno 1996, n. 323).

Tale nuova attività di controllo acquista, pertanto, anch'essa una sua peculiare autonomia, senza rimanere più contenuta, quale atto interno, nell'ambito della diversa attività di accertamento<sup>6</sup>.

Questa "nuova" prima fase di liquidazione *automatica* deve, peraltro, attuarsi in tempi assai ristretti: in particolare, essa deve avvenire sulla base di procedure automatizzate, *entro l'inizio del*

---

parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nel punto precedente; a determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti; a liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente; a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

<sup>6</sup> In particolare, l'Agenzia delle Entrate, dovrà provvedere, ai sensi del comma 2 dell'art. 54-*bis* cit. a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte; a correggere gli errori materiali commessi dal contribuente nel riporto delle eccedenze d'imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni; a controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio, nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27, 33, comma 1, lett. a), e 74, comma 4, D.P.R. n. 633/1972.

periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria (art. 36-bis, cit., commi 1 e 2; art. 54-bis cit., commi 1 e 2). Anche la seconda fase di controllo *cd formale*, deve avvenire in tempi brevi che coincidono con il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni, e deve essere effettuata sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministero delle finanze, tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici (art. 36-ter, cit., comma 1).

In secondo luogo, la *liquidazione automatica* dei dati dichiarati, come risulta dal testo normativo dei citt. artt. 36-bis e 54-bis, costituisce una fase di controllo esperibile nei riguardi della *massa delle dichiarazioni presentate dai contribuenti*, che va circoscritta al contenuto formale dei dati in essa riportati per la verifica dell'esattezza numerica del calcolo delle imposte dovute a saldo e in acconto e del corretto computo delle deduzioni dal reddito, delle detrazioni e dei crediti d'imposta, alla esatta determinazione del volume d'affari, e alla verifica della correttezza e tempestività dei versamenti eseguiti, senza entrare nel merito della relativa legittimità.

Tale attività rimane, in definitiva, circoscritta alla *quantificazione della base imponibile dei presupposti già individuati dal contribuente o dal sostituto*, ma erroneamente da questi considerati in sede di dichiarazione.

Il *controllo formale* della dichiarazione, invece, di cui al nuovo art. 36-ter, ha anch'esso come contenuto la medesima verifica formale della corretta determinazione delle imposte, dei contributi o dei premi dichiarati, senza entrare, quindi, nel merito della esatta individuazione dei presupposti imponibili, ma a differenza della prima attività di controllo, tale attività potrà estendersi all'acquisizione di ulteriori dati forniti dallo stesso contribuente, o di quelli desunti dalle dichiarazioni presentate da altri soggetti o dagli elenchi forniti da determinati enti. Essa, inoltre, non riguarderà la totalità delle dichiarazioni presentate, ma — come, del resto, già stabilito dal previgente art. 36-bis — le dichiarazioni di quei soli

contribuenti individuati sulla base dei criteri selettivi fissati con decreto ministeriale.

Quanto agli *effetti*, occorre precisare che l'attività di liquidazione automatica è diretta essenzialmente alla *regolarizzazione* degli aspetti formali della dichiarazione ed alla *comunicazione* all'amministrazione finanziaria dei dati ed elementi non considerati correttamente, con l'obiettivo, pertanto, di limitare l'insorgere del contenzioso su questioni immediatamente risolvibili (art. 36-bis cit., comma 3).

Resta inteso che, se a seguito dei controlli eseguiti, dovesse emergere una maggiore imposta dovuta dal contribuente, o un'eccedenza di credito a lui spettante, l'effetto della liquidazione sarà anche quello della *rilevazione del maggior debito d'imposta* (e dei consequenziali interessi e sanzioni) o *del riconoscimento del credito spettante*.

L'esito della liquidazione verrà fornito al contribuente ed al sostituto mediante l'emanazione di un'apposita *comunicazione*, che non equivale, tuttavia, ad un formale avviso di liquidazione<sup>7</sup>, nella quale saranno indicati gli aspetti formali sanabili e/o i motivi della liquidazione dell'eventuale maggior imposta liquidata o l'entità del credito spettante.

Tale comunicazione assolve in particolare alla preminente funzione di rendere noti i motivi dei recuperi effettuati, analogamente ad altre ipotesi in cui viene essa viene operata attraverso la notifica di un avviso di liquidazione in senso proprio, come avviene, per lo più, per le imposte indirette sui trasferimenti, o contestualmente all'emanazione di un avviso di accertamento.

A differenza degli schemi di attuazione delle predette imposte, la liquidazione dell'imposta dovuta di cui al cit. art. 36-bis, identicamente a quella di cui agli artt. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 come subito si chiarirà, continua, tuttavia,

<sup>7</sup> Sul punto: COPPOLA, *op. in ult. cit.*, pag. 1504 ss. Nello stesso senso: LUPI, *Diritto Tributario, Parte generale, cit.*, pag. 112; SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 27; RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione dell'imposta, cit.*, pag. 231.

a rimanere caratterizzata dall'assenza di una sua autonomia quale atto contestativo della pretesa tributaria.

Le maggiori somme emergenti dai controlli di cui all'art. 36-*bis* o, per ciò che attiene all'IVA, all'art. 54-*bis*, verranno, infatti, iscritte a ruolo entro il diverso maggior termine del "31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione" (cfr., art. 17, comma 1, lett. a, D.P.R. n. 602/1973), salva la diversa ipotesi in cui il contribuente o il sostituto non provvedano a pagare le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della predetta comunicazione, ottenendo in tal modo, peraltro, la riduzione delle sanzioni applicabili nella misura di un terzo del dovuto (cfr., art. 2, D.Lgs. n. 462/1997, come sostituito dall'art. 3, D.Lgs. n. 32/2001).

L'iscrizione andrà, invece, effettuata "entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione" (cfr., art. 17, comma 1, lett. b, D.P.R., n. 602/1973), per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter*<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Il cit. art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997, come modif. dall'art. 3 del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 dispone che: "le somme che, a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi degli articoli 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. L'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute con le modalità indicate nell'art. 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-*bis* e 54-*bis*, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo". Solo per inciso si noti che, in materia IVA, l'esito della liquidazione automatica effettuata ai sensi del cit. art. 54-*bis* va comunicato, "ai sensi e per gli effetti del comma 6 dell'art. 60 al contribuente" del D.P.R. n. 633/1972, per evitare la reiterazioni di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali e la segnalazione all'amministrazione di eventuali

Le eventuali contestazioni in ordine all'*an* ed al *quantum* dell'imposizione potranno, pertanto, essere fatte valere in sede di impugnazione del ruolo atteso che l'avviso inviato al contribuente per rendere noto l'esito della liquidazione resta una comunicazione informale che non comporta effetti preclusivi sulla misura della prestazione, potendo l'imposta essere riliquidata nel modo corretto e definitivo solo in un successivo momento, una volta che l'amministrazione o ha acquisito nuovi dati ed elementi forniti dallo stesso contribuente o, non avendoli ricevuti, ritiene definitivi i risultati raggiunti.

In sostanza, il ruolo di riscossione emesso a seguito delle predette procedure di controllo resta il titolo esecutivo della pretesa impositiva ma, a differenza dello schema di attuazione vigente in precedenza, costituisce l'atto conclusivo di una procedura diretta alla quantificazione del debito d'imposta che si snoda attraverso le distinte fasi della presentazione della dichiarazione, del controllo automatico o formale della stessa e della comunicazione degli esiti del controllo eseguito.

Proprio la conoscenza dei motivi degli eventuali recuperi effettuati, ed anche di quelli definitivamente constatati a seguito della partecipazione del contribuente alla attività di controllo, può ritenersi risolutiva della questione sollevata da tempo in dottrina e in giurisprudenza dell'illegittimità del ruolo per mancanza di motivazione.

L'autonomia conferita alla fase della liquidazione rispetto alla successiva fase della riscossione, sempreché il ruolo riproduca in maniera *conforme* i risultati acquisiti nell'espletamento della procedura di controllo e comunicati al contribuente nel predetto

dati ed elementi non considerati nella liquidazione. La comunicazione ai sensi del cit. comma 6 dell'art. 60, in effetti, già consente di sanare le eventuali irregolarità riscontrate dall'Ufficio, mediante il pagamento delle maggiori somme liquidate e delle sanzioni consequenziali nella misura ridotta del 60%, senza imporre all'amministrazione di procedere all'iscrizione a ruolo. Pertanto, con l'ulteriore ipotesi di regolarizzazione prevista dal cit. art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997 ed il pagamento delle maggiore imposta e delle sanzioni in misura di gran lunga inferiore alla misura di cui al cit. art. 60, comma 6, si è venuta a determinare una sovrapposizione di norme aventi la medesima finalità, ma diversi contenuti, imputabile probabilmente ad una svista del legislatore.

avviso di liquidazione, non pregiudica più la natura del ruolo fino a far ritenere che esso cumuli in sé anche la natura di atto impositivo: il ruolo mantiene, infatti, la propria natura giuridica di titolo esecutivo di un certo credito corrispondente ad un dato presupposto del tributo definitivamente determinato dal contribuente in sede di dichiarazione.

Solo in vigenza del vecchio art. 36-*bis*, si era potuta porre la questione dell'illegittimità di tale procedura basata sulla mancanza di motivazione del ruolo emesso a seguito del controllo formale della dichiarazione, atteso che nel ruolo in tal modo emesso si sarebbero ancora potuti rinvenire gli effetti riconoscibili all'atto di accertamento<sup>9</sup>.

Con la modifica apportata dall'art. 8, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, di integrazione alle disposizioni contenute nella L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), all'art. 12 del D.P.R. 602/1973, in coerenza con le nuove procedure di cui ai citt. artt. 36-*bis* e 36-*ter* sopra illustrate, è stato, infatti, espressamente previsto che i crediti dell'amministrazione non possono essere iscritti nei ruoli qualora negli stessi non sia indicata la data in cui il ruolo diviene esecutivo<sup>10</sup>, oppure non siano indicati

gli estremi dell'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, seppure sintetica, della pretesa tributaria<sup>11</sup>.

A seguito di detta modifica, e, almeno con riferimento ai ruoli resi esecutivi a decorrere dal 1 luglio 2001, in ordine ai quali vanno applicate le nuove disposizioni, dunque, la questione della mancanza di motivazione del ruolo di riscossione dovrebbe ritenersi definitivamente risolta<sup>12</sup>.

Le medesime considerazioni valgono per l'esito della liquidazione operata in seguito alla fase del controllo propriamente formale del dichiarato di cui al cit. art. 36-*ter*, rammentando, comunque, che questa attività, non comporta ovviamente limitazioni all'azione di accertamento degli uffici finanziari con attività successive: il controllo avverrà, ai sensi del comma 1 del cit. art. 36-*ter*, "senza pregiudizio dell'azione accertatrice ai sensi degli artt. 37 e seguenti" del D.P.R. n. 600/1973<sup>13</sup>.

---

esecutorietà del ruolo, il rispetto dei termini di decadenza previsti dalla legge. Con la lettera b) del cit. articolo 8 è stato, altresì, modificato l'articolo 25 del D.P.R. n. 602 del 1973, prevedendosi l'obbligo di indicare anche nella cartella di pagamento la data in cui il ruolo diviene esecutivo.

<sup>9</sup> La disposizione in esame integra il disposto del cit. art. 12 D.P.R. n. 602 che già prevede il divieto di iscrizione a ruolo in assenza dell'indicazione del codice fiscale del contribuente.

<sup>12</sup> Cfr., il cit. D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 che ha modificato l'art. 7 della L. n. 212/2000, nonché la circ. min. 3 agosto 2001, n. 77/E. In giurisprudenza, sull'obbligo di motivazione, si cita la recente Cass. 15 marzo 2002, n. 3861 che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, richiamando le disposizioni dello Statuto del Contribuente, ha stabilito che l'avviso di accertamento deve indicare, a pena di nullità, non solo le ragioni giuridiche, ma anche i presupposti di fatto posti a base della maggiore pretesa impositiva avanzata nei confronti del contribuente, per effetto di quanto definitivamente chiarito dall'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 che ha recepito un principio enunciato in via generale, con riferimento ad ogni provvedimento amministrativo, dall'art. 3, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241 e che era comunque già desumibile, nella materia *de qua*, dal testo originario dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>13</sup> Va notato che, nella riformulazione del citato articolo, non soltanto si è indicato - nel far salva l'azione accertatrice - l'art. 37 e non più l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 per meglio distinguere la fase del controllo formale dalla diversa attività di raccolta ed acquisizione di elementi utili ai fini del controllo degli adempimenti

<sup>9</sup> Cfr., sul punto, NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, pag. 126 ss. per il quale tali effetti sono rappresentati dalla "trasformazione in via autoritativa e dall'esterno", dell'originaria situazione del contribuente da soggetto adempiente (prima dell'accertamento della violazione) in quella nuova di contribuente inadempiente. Per un approfondimento sulla natura del ruolo si rinvia a BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, cit., pag. 229 ss.; CICOGNANI, *Nullità, per insufficiente pubblicazione, del ruolo d'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e conseguenze relative*, cit., pag. 233 ss.; D'AMATI, *Valore giuridico dell'iscrizione nel ruolo del debito d'imposta*, cit., pag. 232 ss.; DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit., pag. 266 ss.; BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, cit., pag. 480 ss.; GLENDI, *L'oggetto del processo*, cit., pag. 143 ss.; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, cit., pag. 139 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 195 s.; BASILAVECCHIA, *La liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, II, pag. 559 ss.; ID., *Voce Riscossione delle imposte*, cit., pag. 1180 ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 536 ss.

<sup>10</sup> Viene ora previsto un ulteriore adempimento a garanzia del contribuente, il quale deve essere posto in condizioni di riscontrare direttamente, tramite la data di



Tale controllo, come si diceva, sarà anch'esso diretto alla quantificazione della corretta base imponibile dei presupposti dichiarati dal contribuente ma, a differenza della liquidazione automatica delle imposte, rappresenta una fase che necessita di una procedura più articolata che fa ricorso ad elementi e dati desunti dalle dichiarazioni presentate da altri soggetti o ad informazioni contenute nelle comunicazioni o negli elenchi di cui l'amministrazione finanziaria già dispone per la statuizione di specifici obblighi di legge e che, soprattutto, richiede l'intervento diretto del contribuente e non solo un mero coinvolgimento dello stesso.

Ai sensi del comma 3 del cit. art. 36-ter, l'amministrazione finanziaria è, infatti, tenuta ad invitare il contribuente o il sostituto, "anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi".

Va per inciso notato che il legislatore, nell'innovare profondamente le finalità e la funzione della predetta comunicazione rispetto a quanto stabilito nella precedente disciplina, non aveva colto anche l'occasione di statuire in quella sede l'obbligatorietà del suo invio; previsione che sarebbe stata auspicabile in considerazione del fatto che la comunicazione *de qua* è "a favore del contribuente"<sup>14</sup>.

Tuttavia l'obbligatorietà di siffatto documento scaturisce oggi dalla regola contenuta nell'art. 6 della cit. L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) ai sensi della quale, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni, l'Amministrazione finanziaria *deve* invitare il

effettuati dal contribuente e all'utilizzo di quegli stessi elementi ai fini dell'accertamento, ma si è anche provveduto a sopprimere l'inciso, precedentemente indicato al comma 2 dell'art. 36-bis, secondo il quale gli uffici avrebbero dovuto provvedere alla liquidazione "anche in sede di rettifica", risultando attualmente disciplinata in via autonoma la fase della liquidazione dell'imposta dovuta, anche per effetto del controllo formale della dichiarazione, rispetto alle ulteriori attività di controllo e di accertamento.

<sup>14</sup> Così, SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente*, cit., pag. 27 s.

contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti, entro un termine non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta<sup>15</sup>.

Per effetto della citata modifica, dunque, in presenza di insufficiente documentazione ai fini della corretta determinazione del debito d'imposta o del rimborso esposti in dichiarazione, ovvero in mancanza di risposta da parte del contribuente alla richiesta di chiarimenti, l'Ufficio deve procedere a comunicare al medesimo, mediante raccomandata postale con avviso di ricevimento, al fine di acquisire certezza sulla data della stessa, gli esiti del controllo formale ed i motivi che hanno dato luogo alla rettifica delle ritenute, dei contributi, delle detrazioni, deduzioni e dei premi dichiarati, con l'indicazione della maggiore imposta, o del minor credito, emersi dal controllo, della correlata sanzione amministrativa e delle somme dovute a titolo di interessi. Il contribuente deve essere, inoltre, invitato ad effettuare il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo, usufruendo del beneficio della riduzione ai due terzi della sanzione, ai sensi del cit. art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

L'esito del controllo assolve, pertanto, alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dagli uffici e di consentire allo stesso,

<sup>15</sup> Il comma 5 del cit. art. 6 espressamente dispone che "prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma".

entro il termine di trenta giorni<sup>16</sup>, l'eventuale segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo, anche mediante la produzione di documentazione a sostegno dei rilevi effettuati, in conformità alle prescrizioni recate dall'art. 6, comma 5, della cit. L. n. 212 del 2000.

La comunicazione degli esiti del controllo, anche in detta fase, non costituisce un atto autonomo di contestazione della pretesa tributaria e non è, pertanto, atto autonomamente impugnabile<sup>17</sup>.

Con la stessa infatti, il contribuente è invitato, oltre che a regolarizzare la propria posizione, usufruendo della riduzione della sanzione, a comunicare eventuali elementi comprovanti la correttezza dei dati dichiarati ed a contestare l'eventuale erronea rideterminazione dell'imposta dovuta. Ciò al fine di consentire all'Ufficio di procedere con sollecitudine, nell'esercizio del proprio potere di autotutela, ad annullare o ridurre la pretesa impositiva nei confronti del dichiarante, indicando le minori somme eventualmente da questi dovute in tempo utile per consentire allo stesso di usufruire del beneficio della riduzione delle sanzioni<sup>18</sup>.

Trascorsi trenta giorni dalla ricezione della comunicazione degli esiti del controllo, in assenza del versamento di quanto richiesto, ovvero dei chiarimenti in relazione agli esiti comunicati, l'Ufficio procederà, invece, all'iscrizione a ruolo delle imposte, delle ritenute, dei relativi interessi e dell'intera sanzione nella misura prevista dal citato art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

<sup>16</sup> Cfr., comma 4 del cit. art. 36-ter, modificato, da ultimo, dall'art. 1, lett. b) del D.Lgs. n. 32/2001.

<sup>17</sup> Su questa stessa problematica si rinvia a quanto avevo già considerato nel mio precedente, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-bis e 36-ter del D.P.R., n. 600/1973), cit.*, pag. 1457; così pure, LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, pag. 113; FANTOZZI, *Il diritto tributario cit.*, pag. 543.

<sup>18</sup> Il ruolo emesso a seguito del controllo formale delle dichiarazioni, titolo esecutivo della pretesa impositiva, costituisce pertanto l'atto conclusivo di una procedura articolata in distinte fasi che vedono il contribuente informato e coinvolto in un'ottica ispirata alla trasparenza, efficacia e snellezza dell'azione amministrativa, tesa ad evitare interventi rettificativi da parte degli uffici che possano dar luogo ad una infruttuosa attività contenziosa: così, circ. min. 16 luglio 2001, n. 68/E.

Anche per detta procedura, dunque, una volta liquidata l'eventuale maggiore imposta dovuta, l'amministrazione dovrà poi azionare la propria pretesa, a pena di decadenza, entro i più lunghi termini indicati nel comma 1, lett. b) dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/73, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 e cioè entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

#### 4.2. LA NATURA DEL TERMINE ENTRO CUI EFFETTUARE LA LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA DOVUTA SECONDO LA PREVIGENTE ED ATTUALE DISCIPLINA.

La profonda e radicale riforma dell'istituto della liquidazione dell'imposta dovuta, anche se attuata attraverso il controllo formale del dichiarato, va a produrre conseguenze anche sull'annosa questione affrontata, in realtà, sempre più frequentemente negli ultimi tempi sia in dottrina che in giurisprudenza, relativa alla natura del termine indicato nel comma 1 dell'originario cit. art. 36-bis.

Com'è noto, tale norma stabiliva che gli uffici delle imposte avrebbero potuto procedere, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione, alla liquidazione delle imposte dovute, nonché ad effettuare i rimborsi eventualmente spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

L'art. 17, comma 1 del D.P.R. n. 602/1973, nel testo all'epoca vigente, stabiliva, invece, il diverso termine quinquennale previsto dall'art. 43 dello stesso decreto anche per la riscossione delle imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, comprese quelle riscuotibili mediante versamento diretto e non versate e delle ritenute liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta.

In presenza di questo contrasto tra le due disposizioni innanzi citate, l'amministrazione finanziaria ha da sempre, contestato la natura perentoria del termine indicato al comma 1 dell'art. 36-bis e, con l'avallo di parte della giurisprudenza, si è ritenuta legittimata a

procedere all'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte scaturenti dalla procedura di controllo formale, oltre il predetto termine annuale, purché entro il più lungo termine quinquennale previsto dal cit. art. 17.

La questione è stata, com'è noto, affrontata più volte dalla Corte di Cassazione che, chiamata a pronunciarsi sul tema, aveva con fermezza già in passato ribadito, a Sezioni Unite<sup>19</sup>, conformemente all'indirizzo espresso dalla Commissione tributaria centrale<sup>20</sup>, la natura perentoria del termine indicato al comma 1 dell'art. 36-bis entro il quale gli uffici avrebbero dovuto procedere, non soltanto alla liquidazione della maggiore imposta, ma anche alla riscossione del relativo credito.

La dottrina che più si è interessata della questione ha ritenuto di poter affrontare il problema della natura del citato termine inquadrando l'istituto della liquidazione dell'imposta nell'ambito delle norme sull'accertamento e non in quelle sulla riscossione<sup>21</sup>.

Si è, infatti, osservato che l'attività diretta alla rettifica dell'imponibile e/o dell'imposta dichiarati consiste pur sempre in una procedura preordinata all'accertamento, ancorché semplificata, in quanto attuata a seguito di un controllo meramente formale della dichiarazione che è caratterizzata dal fatto che i suoi esiti acquistano rilevanza esterna attraverso l'iscrizione a ruolo, e non attraverso l'avviso di accertamento.

Seguendo questa interpretazione, il termine annuale indicato al comma 1 dell'art. 36-bis sarebbe, pertanto, riferibile all'attività di rettifica della dichiarazione; mentre il termine più lungo desumibile dal comb. disp. degli artt. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e 43 del D.P.R. n. 600/1973 sarebbe riferibile alla medesima attività di rettifica

<sup>19</sup> Cass. SS.UU. 29 luglio 1997, n. 7088, in *Il fisco*, 1997, pag. 9524 ss.

<sup>20</sup> Comm. trib. centr. 27 ottobre 1994, n. 3513, in *Il fisco*, 1995, pag. 865 ss.; 10 aprile 1996, n. 1605, *ivi*, 1996, pag. 8541.

<sup>21</sup> RUSSO, *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in *Rass. trib.*, 1995, pag. 1014 ss.; MARONGIU, *Gli illegittimi corollari dell'abuso del 36-bis*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, pag. 747 ss.; ID., *Le iscrizioni a ruolo non precedute da accertamento e le pesanti pratiche conseguenze*, *ivi*, 1993, II, pag. 55 ss.

allorquando questa, sulla base degli elementi probatori raccolti attraverso una più ampia attività istruttoria, vada ad incanalarsi nella notifica dell'avviso di accertamento.

Il termine indicato all'art. 17 si porrebbe, pertanto, solo sul piano della riscossione, riguardando esso sia le imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti (art. cit., comma 1), che le imposte o le maggiori imposte determinate attraverso gli avvisi di accertamento posti in essere dagli uffici e divenuti definitivi (art. cit., comma 3).

La questione, tuttavia, è stata più di recente affrontata dal legislatore che con l'art. 28 della L. 27.12.1997, n. 449 ha sorprendentemente disposto che il primo comma dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73 "... deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza".

La norma, com'è noto, è stata subito oggetto di interpretazione da parte di numerose sentenze emesse dalle commissioni di merito<sup>22</sup> che hanno, in linea di principio, assegnato alla norma *de qua* natura innovativa e non interpretativa non andando essa ad incidere su una situazione di incertezza interpretativa, ormai venuta meno con pronunce a Sezioni Unite della stessa Suprema Corte e che, per l'effetto, hanno affermato che essa avrebbe potuto avere efficacia solo per l'avvenire, senza esercitare alcuna influenza sul contenzioso pregresso.

Senonché, sul punto, non solo è intervenuta in senso contrario nuovamente la Cassazione<sup>23</sup>, ma si è pure espressa, sempre in senso negativo, anche la Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 229 dell'11 giugno 1999, innanzi alla quale era stata sollevata la questione di legittimità costituzionale del cit. art. 28 proprio in considerazione della sua natura di disposizione retroattivamente innovativa rispetto alla precedente disciplina.

<sup>22</sup> Cfr., tra le altre, Comm. trib. prov. Roma, 26 maggio 1998, n. 235; Comm. trib. prov. Milano, 26 febbraio 2001, n. 324; Comm. trib. reg. Lombardia, 11 ottobre 1999, n. 981.

<sup>23</sup> Cfr., in partic., sentenze nn. 11235 del 7 novembre 1998 e 10134 del 2 agosto 2000.

Per la Corte Costituzionale, infatti, non è apparso decisivo stabilire se la disposizione contenuta nel cit. art. 28 avesse carattere effettivamente interpretativo, ovvero fosse una norma innovativa con carattere e con efficacia interpretativa, potendo il legislatore emanare norme con efficacia retroattiva, sia interpretativa che innovativa "a condizione che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti".

Da queste considerazioni è scaturito un vivace contrasto giurisprudenziale che non può ritenersi, attualmente, ancora superato e che continua a suscitare un certo interesse della dottrina<sup>24</sup>.

Per parte della giurisprudenza della Suprema Corte, infatti, ed, in particolare, secondo la recente sentenza n. 17507 del 9 dicembre 2002, la trasformazione del termine in questione in "ordinatorio" di cui al cit. art. 28 della L. n. 449/1997 non comporta l'automatica proroga del termine stesso, ma solo la sua prorogabilità in un regime analogo a quello di cui all'art. 154 c.p.c. (e solo per un termine massimo non superiore al termine originario). Di conseguenza, secondo la citata sentenza, nel caso di mancata proroga, anche i termini non perentori producono effetti analoghi a questi ultimi, e per l'effetto, determinano l'illegittimità dei ruoli emessi tardivamente<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> Sulla questione ed in partic., sulla critica all' "interpretazione autentica" del cit. art. 36-bis, si rinvia a: MELIS, *Note sull'interpretazione autentica dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ad opera dell'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449*, in *Rass. trib.*, 1998, pag. 21 ss. con postilla di RUSSO, *ivi*, pag. 30 ss.; DE MITA, *La prevalenza dei formalismi*, in *Il sole 24 ore* del 12 giugno 1999, pag. 21.

<sup>25</sup> Si riporta qui di seguito il ragionamento seguito dalla Corte nella citata sentenza secondo cui, in un contesto normativo in cui dallo spirare dei termini ordinatori apposti all'esercizio di poteri derivano conseguenze negative su un altro soggetto, è difficile ammettere che lo scadere di simile termine sia privo di conseguenze. Ed invero: "...il termine ordinatorio stabilito a carico dell'amministrazione pubblica non ha esclusivamente una funzione di organizzazione, regolando i ritmi dell'attività degli uffici. Gli interessi degli amministrati sono, poi, collegati con tale attività in maniera molto varia, dipendente sia dalla natura dei compiti dell'amministrazione pubblica, sia, e soprattutto, dalla natura degli interessi degli amministrati che sono connessi con l'esercizio dei pubblici poteri. Quando gli interessi degli amministrati siano di qualità particolarmente elevata o siano

In senso contrario, altra giurisprudenza della Suprema Corte<sup>26</sup> ha ritenuto che la normativa allora vigente portava a distinguere il momento della liquidazione da quello dell'iscrizione a ruolo,

particolarmente sensibili, il regime del termine ordinatorio deve essere conformato in maniera particolarmente garantistica. Infatti in un ordinamento "di diritto" fondato sulla certezza dei rapporti giuridici è ragionevole presumere che i termini posti alla Amministrazione per l'esercizio di poteri autoritativi siano rilevanti e non che il cittadino sia soggetto *sine die* al potere della Amministrazione. Specie in ordine alla banale verifica documentale di una sua dichiarazione. In mancanza di una specifica disciplina, la lacuna normativa sarà dunque colmata con la tecnica analogica. Nel caso di specie, l'interesse dell'amministrato è quello del contribuente quale soggetto passivo dell'imposta sui redditi, cioè di una prestazione patrimoniale imposta che investe la sua sfera patrimoniale complessiva e che viene resa in adempimento di un dovere costituzionale. Le particolari garanzie, formali (riserva di legge) e sostanziali (principio della capacità contributiva), che circondano tale posizione passiva, e l'affinità tra la sottoposizione ad imposizione patrimoniale tributaria (art. 23 Cost.) e la sanzione penale (art. 25 Cost.) inducono a ricercare nel sistema normativo una normativa di specie analoga o di genere superiore che possa rafforzare la garanzia del cittadino nella veste di contribuente. Siffatta normativa di principio è rintracciabile nel regime dettato per il giudice, organo governante imparziale e garante del rispetto della legge nella misura più raffinata ed accentuata, dal codice di procedura civile, il quale prevede, all'art. 154, che la scadenza del termine ordinatorio non privi il suo titolare della legittimazione ad esercitarlo, a condizione che esso sia preventivamente prorogato. Siffatta regola è, per le ragioni enunciate, applicabile per *analogia iuris* anche ai rapporti giuridici tributari, e in particolare a quelli relativi alle imposte sui redditi. Ne deriva che, dal momento che nel caso in esame l'accertamento ex art. 36-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è stato adottato dopo la scadenza del termine in esso previsto, senza che ne fosse stata disposta tempestivamente la proroga, l'atto impositivo è illegittimo". Né sembra persuasivo obiettare che in materia fiscale difetta un soggetto cui possa far capo il potere di prorogare (per un periodo non superiore al termine originario) il termine non perentorio. Infatti se la volontà del legislatore era di creare un termine ordinatorio, ed esiste nel sistema una disciplina che attribuisce significato e rilievo ai termini ordinatori, l'interprete deve prender atto della *voluntas legis* (ancorché diversa dall'*intentio legislatoris*); e non può certo addurre difficoltà applicative per sottrarre al cittadino un suo diritto. Sarà un diverso problema identificare il soggetto legittimato ad accordare la proroga nell'esercizio dei poteri di vigilanza oggi previsti dall'art. 5 del D.Lgs. n. 112/1999 (si veda per il passato l'art. 16 del D.P.R. 603/1992).

<sup>26</sup> Così, Cass. 8 luglio 2002, n. 9881 e, conformemente, Cass. 2 agosto 2000, n. 10134, 17 maggio 2002, n. 7283 e 8 agosto 2003, n. 11988.

stabilendo, da un lato, un termine, meramente *acceleratorio* previsto dalla legge a fini di organizzazione interna dell'Amministrazione finanziaria per la liquidazione delle imposte e dei rimborsi nei casi previsti dall'art. 36-bis in oggetto, e, dall'altro, prolungando da uno a cinque anni il termine di decadenza per la formazione dei ruoli.

Secondo la sentenza n. 11988 dell'8 agosto 2003, in particolare, la Suprema Corte ha ritenuto che la locuzione *carattere ordinatorio* usata dall'art. 28 della L. n. 449 del 1997, riferita al termine di cui al cit. art. 36-bis, non può essere intesa nello stesso senso in cui è impiegata nell'art. 154 c.p.c., in considerazione dell'eterogeneità delle situazioni normative poste a raffronto.

Ed invero, la disciplina dei termini ordinatori di cui al citato art. 154 c.p.c. è concepibile e praticabile solo nell'ambito di un processo in cui il giudice è l'autorità, terza ed indipendente, alla quale è demandata l'eventuale proroga, in vista del governo del giusto processo e non anche nell'ambito di un procedimento amministrativo tributario che, invece, ha impulso, soggetti, struttura e funzioni del tutto diversi.

Ad ogni buon conto, ed in attesa di un definitivo componimento delle opposte tesi interpretative innanzi richiamate che continuano a manifestarsi nella giurisprudenza della Suprema Corte<sup>27</sup>, oggi non dovrebbe sussistere alcun dubbio sulla natura perentoria del termine in discorso almeno con riferimento all'attuale disciplina del controllo automatico e formale della dichiarazione, quale risulta dalle modificazioni normative di cui si è innanzi riferito; e ciò in considerazione dell'autonomia dell'attività di liquidazione rispetto alla successiva attività di accertamento e di riscossione dell'imposta.

L'attuale attività di liquidazione si esaurisce, infatti, nell'operazione diretta rendere certo e liquido il debito d'imposta, senza più confondersi con l'attività diretta alla attuazione della pretesa impositiva.

L'esito della liquidazione, come si è visto, viene comunicato al contribuente attraverso la notifica di apposito avviso, sia nel caso in cui vengano rilevate delle irregolarità nella fase automatica di

<sup>27</sup> Sul carattere ordinatorio del termine: Cass. 24 settembre 2003, n. 14164; sul carattere perentorio del termine, ancora più di recente: Cass. 7 gennaio 2004, n. 10.

controllo di cui al vigente art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973 (e 54-bis D.P.R. n. 633/1972), che nella fase del controllo formale della dichiarazione di cui al succ. art. 36-ter.

La liquidazione dovrà essere effettuata, rispettivamente, entro i termini dell'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo (art. 36-bis, comma 1) e del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni stesse (art. 36-ter, comma 1). Una volta liquidato il debito tributario, l'amministrazione finanziaria potrà, poi, azionare la propria pretesa, a pena di decadenza, entro i diversi e più lunghi termini indicati, rispettivamente, dal comma 1, lett. a) e b) dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e cioè entro il 31 dicembre del *secondo* e del *terzo* anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

#### 4.3. ULTIME TENDENZE EVOLUTIVE DEL SISTEMA: LA DICHIARAZIONE "CONTROLLATA" SUL PIANO FORMALE QUALE STADIO ULTIMO DELLO SCHEMA FISIOLÓGICO DI APPLICAZIONE DEL TRIBUTO.

La richiesta di chiarimenti di cui si parlava manifesta l'obiettivo perseguito in maniera sempre più incisiva in questi ultimi tempi dal legislatore di instaurare un contraddittorio tra l'amministrazione ed il contribuente secondo un modello che, risentendo della tendenza evolutiva proprio della funzione della dichiarazione e dell'accertamento nello schema di applicazione dei tributi di cui ci si è occupati nelle pagine di questo lavoro, costituisce il segno più tangibile della assoluta centralità del ruolo del contribuente stesso nella fase di attuazione del prelievo<sup>28</sup>.

Nell'attuazione del programma di snellimento dell'attività burocratica e di innovazione nella gestione delle dichiarazioni che, come si è potuto constatare ha subito, di recente, una notevole

<sup>28</sup> Sull'argomento cfr., SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990.

accelerazione, l'amministrazione finanziaria viene infatti chiamata a *collaborare* con il contribuente già nella fase dell'adempimento volontario finendo per assumere, in questo primo stadio di controllo, un ruolo non più legato soltanto ai suoi tradizionali poteri di accertamento.

Si aggiunga, inoltre, che questa attività di collaborazione viene richiesta, altresì, ai nuovi intermediari incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni i quali, come si è potuto prima considerare, possono controllare la correttezza "formale" di alcuni dati dichiarati già nella fase della presentazione telematica (ad es., la tempestività dei versamenti eseguiti, l'eventuale assenza di firma del dichiarante, ecc.); inoltre gli istituti di credito e quelli postali possono eliminare eventuali errori commessi nell'indicazione dei dati mediante le nuove procedure di controllo nella fase di acquisizione delle dichiarazioni<sup>29</sup>.

Proprio attraverso il collegamento telematico, gli uffici sono posti attualmente in grado di effettuare controlli sempre più tempestivi al fine di comunicare al contribuente gli esiti contabili delle innanzi descritte attività di liquidazione dell'imposta dovuta prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, evitando in tal modo la reiterazione di errori<sup>30</sup>.

Se poi si tengono presenti, con riferimento alla fase di liquidazione delle imposte di cui ai citt. art. 36-*bis*, in materia d'imposte dirette, e 54-*bis*, in materia d'IVA, il termine molto ristretto entro il quale gli uffici devono procedere al controllo e la globalità delle dichiarazioni da controllare, può sostenersi fondatamente che la predetta attività si atteggia quale *prolungamento dell'ordinario termine di presentazione della dichiarazione*.

Entro tale maggior termine, infatti, sia il contribuente, che l'amministrazione, possono interagire per rimuovere eventuali errori commessi in sede di determinazione delle imposte, dei contributi, dei premi dovuti o nel riporto delle eccedenze d'imposta indicate in

<sup>29</sup> Cfr., in partic., l'art. 12, D.P.R. n. 600/1973, come modif. dall'art. 7, D.Lgs. n. 241 cit.

<sup>30</sup> Come chiarito nella stessa relazione di accompagnamento al cit. D.Lgs. n. 241.

precedenti dichiarazioni, nonché per controllare la tempestività e regolarità dei versamenti eseguiti<sup>31</sup>.

Da queste premesse dipende l'ulteriore considerazione che porta ad individuare lo stadio ultimo dello schema *fisiologico* di applicazione del tributo non più nella dichiarazione, ma nella *dichiarazione controllata* ai sensi dell'art. 36-*bis* (e 54-*bis* D.P.R. 633/1972), anche se il predetto controllo va circoscritto agli aspetti formali della liquidazione del tributo.

Quanto affermato, ovviamente, non equivale a sostenere la rinascita di quelle risalenti impostazioni dottrinali che, con riferimento ai tempi in cui veniva presentata la cd. *denuncia verificata*, arrivavano ad ammettere l'esistenza di un *provvedimento implicito* di accettazione della dichiarazione da parte dell'amministrazione<sup>32</sup>.

Tale interpretazione, infatti, poteva avere qualche fondamento in relazione ai soli sistemi in cui l'iscrizione a ruolo delle imposte corrispondenti agli imponibili dichiarati precludeva all'amministrazione il potere di procedere a successive rettifiche della dichiarazione: così avveniva, ad es. nei risalenti sistemi di applicazione dell'imposta di ricchezza mobile di cui al T.U. del 1877, o dell'imposta di famiglia, anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 388/1967, dove l'iscrizione a ruolo poteva configurarsi come atto definitivo di un procedimento nel quale si inseriva, come momento necessario, il controllo della dichiarazione<sup>33</sup>.

Tuttavia il fatto che, una volta presentata la dichiarazione, la base imponibile non resta più determinata nella misura originariamente dichiarata dal contribuente, ma può, a seconda dei casi, rimanere così determinata, o subire una modificazione sia a

<sup>31</sup> In definitiva, il legislatore guarda con favore alla partecipazione del contribuente in funzione di contraddittorio e non più esclusivamente alla partecipazione con funzione di mera collaborazione: così, SALVINI, *op. in ult. cit.*, pag. 37 ss.

<sup>32</sup> Tesi sostenuta, in particolare, da FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, cit., pag. 122 ss. Sulla questione, anche MAGNANI, *La dichiarazione annuale dei redditi*, cit., pag. 103; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributari*, cit., pag. 233 ss.

<sup>33</sup> Così, BASCIU, *Riflessioni in margine alle cd. questioni di fatto relative a valutazioni estimative*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, pag. 685.

favore, che in danno, dello stesso dichiarante per effetto della *necessaria fase di liquidazione automatica della dichiarazione*, rappresenta una novità di assoluta rilevanza nel sistema di applicazione delle imposte.

C'è in sostanza un intervento "indefettibile" dell'amministrazione, anche se lo stesso non può certo ritenersi idoneo a qualificare la dichiarazione un atto di iniziativa di un procedimento d'imposizione, come pure ritenuto in passato<sup>34</sup>. Se così fosse, si dovrebbe, infatti, da una parte attribuire alla dichiarazione natura negoziale, in considerazione della necessità di rinvenire una manifestazione di volontà indirizzata ad un provvedimento e, dall'altra, riconoscere alla stessa la produzione di un effetto d'impulso rispetto ai successivi atti del procedimento<sup>35</sup>.

Occorre sempre ricordare che la fattispecie tributaria ha fonte legale e che il contribuente in sede di dichiarazione non è tenuto a compiere un accertamento giuridico, con efficacia preclusiva, della sussistenza della fattispecie imponibile manifestatasi nei suoi confronti; né tanto meno questi effetti vanno riconosciuti all'atto di accertamento.

Il contribuente è più semplicemente tenuto ad applicare la legge, rifacendosi, ai distinti criteri di volta in volta stabiliti, per pervenire alla quantificazione dell'imposta dovuta, mentre all'amministrazione vengono attribuiti poteri di controllo e di vigilanza su tale operato che, solo in via eventuale, potranno portare all'emanazione di un atto di riscossione delle maggiori imposte dovute, o all'instaurazione di un vero e proprio procedimento d'imposizione.

Il fatto che sia stata disciplinata la liquidazione automatica delle dichiarazioni porta, tuttavia, sicuramente a riconoscere un ruolo più fattivo all'amministrazione finanziaria *già nella fase dell'adempimento volontario*, in quanto essa è chiamata a collaborare in maniera più incisiva con il contribuente all'operazione di determinazione dell'imposta dovuta in vista dell'effettiva realizzazione dell'interesse pubblico alla definitiva acquisizione delle somme dovute ed ad

<sup>34</sup> MAGNANI, *La dichiarazione annuale dei redditi*, cit., pag. 93.

<sup>35</sup> Secondo quanto richiesto dalla dottrina amministrativistica: cfr., in partic., BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975, pag. 92.

intervenire, in tempi sempre più ristretti, nella fase di controllo del corretto adempimento da parte del dichiarante<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Sul principio di cooperazione e sulla nuova modalità di svolgimento dell'agire pubblico come attualmente traspare dalle norme contenute nello Statuto del Contribuente: cfr., D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, pag. 915 ss. Sul profilo dell'accentuazione della partecipazione del privato all'attuazione del tributo si rinvia a FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 599 ss.; ID., *Il diritto tributario*, cit., pag. 264 ss.

## CAPITOLO QUINTO

### LA RETTIFICABILITA' DELLA DICHIARAZIONE

Sommario: 5.1. Gli effetti non preclusivi della dichiarazione sul piano della riscossione e del rimborso - 5.2. La rettificabilità dei dati dichiarati: la posizione della dottrina ed il primitivo favorevole orientamento della giurisprudenza - 5.3. L'oscillante orientamento della Cassazione: la tesi che fa dipendere la rettificabilità dalla natura dell'errore e l'indirizzo più liberale che svaluta tale rilievo - 5.4. I termini attuali della questione: la rettificabilità della dichiarazione secondo le Sezioni Unite della Cassazione - 5.5. La svalutazione della natura dell'errore e la rilevanza del comportamento complessivo del contribuente nell'"attività del dichiarare" - 5.6. L'errore commesso in dichiarazione e quello rilevabile già nelle scritture contabili - 5.7. I rimedi offerti dall'ordinamento per la modifica dei dati dichiarati: la dichiarazione revocata e la dichiarazione tardiva - 5.8. La rettifica della dichiarazione per rimuovere errori commessi a danno dell'amministrazione finanziaria: l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997) - 5.9. La rettifica della dichiarazione per rimuovere errori commessi a danno del contribuente - 5.10. I limiti alla ripetizione dell'indebito - 5.11. La dichiarazione integrativa in aumento e in diminuzione (art. 2, commi 8 e 8-bis D.P.R. n. 322/1998) - 5.12. Le dichiarazioni integrative ed i tradizionali istituti di riferimento per la rettifica del dichiarato: le difficoltà di coordinamento - 5.13. La rettificabilità della dichiarazione in assenza di pagamenti indebiti e la rettifica del dichiarato oltre i termini di decadenza stabiliti dalla legge.

#### 5.1. GLI EFFETTI NON PRECLUSIVI DELLA DICHIARAZIONE SUL PIANO DELLA RISCOSSIONE E DEL RIMBORSO.

L'indagine fin qui svolta ha consentito di individuare nella dichiarazione tributaria l'atto diretto a manifestare sul piano



giuridico l'attività di liquidazione del tributo e ad evidenziare i molteplici e variabili contenuti dell'atto dichiarativo che, a loro volta, dipendono dalla maggiore o minore complessità insita nella valutazione dei fatti oggetto di tassazione.

L'effetto *tipico* della dichiarazione va ricercato, in particolare, nella *determinazione della base imponibile* e nel conseguente *computo dell'imposta dovuta* che rappresentano le attività con le quali si conclude ordinariamente lo schema di applicazione spontanea dei singoli tributi, pur se notevoli possono essere le differenze riscontrabili in detti schemi dovuti alla minore o maggiore complessità dei singoli elementi positivi o negativi che concorrono alla determinazione delle distinte fattispecie imponibili.

Si è anche visto, tuttavia, che la dichiarazione, allo stato dell'attuale legislazione, e con specifico riferimento alle imposte sui redditi e l'IVA, non costituisce più lo stadio ultimo dello schema *fisiologico* di applicazione del tributo.

Per effetto dell'introduzione della generalizzata fase di liquidazione *automatica* delle dichiarazioni presentate (artt. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973, e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972), tale stadio deve riconoscersi oggi nella *dichiarazione controllata*, anche se solo sul piano formale. In tale stadio si manifesta, infatti, una più fattiva collaborazione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente *già nella fase dell'adempimento volontario* allo scopo di verificare la correttezza del computo della base imponibile e dell'ammontare del tributo dovuto<sup>1</sup>.

Si è anche considerato che, secondo il prevalente orientamento della dottrina e della giurisprudenza, la fonte legale dell'obbligazione tributaria e la natura di dichiarazione di scienza dell'atto dichiarativo<sup>2</sup> portano ad affermare che gli effetti ad essa collegati discendono direttamente dalla legge, e non da manifestazioni di volontà del dichiarante.

Il punto da stabilire è allora quello di verificare se tali effetti debbano ritenersi irreversibili, nel senso che ad essi va riconosciuta

<sup>1</sup> *Supra*, par. 4.3.

<sup>2</sup> Anche se nel senso innanzi chiarito di atto contenente la comunicazione dei presupposti di fatto e la formulazione di un giudizio sulla qualificazione e valutazione degli stessi: *supra*, par. 1.5.

un'efficacia preclusiva o se, viceversa, essendo essi solo provvisori, sia sempre ammessa una rettifica della dichiarazione o se tale rettifica venga riconosciuta solo entro determinati limiti.

Al riguardo, va preliminarmente chiarito che la dichiarazione tributaria produce effetti *immediati* sul piano della riscossione.

Limitando il discorso alle imposte dirette e all'IVA, nell'ambito delle quali si è tradizionalmente affrontato lo studio di questo fenomeno, la dichiarazione porta, infatti, alla diretta iscrizione a ruolo *a titolo definitivo* delle imposte e delle ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 di cui si è a lungo parlato<sup>3</sup>.

La dichiarazione tardiva, presentata con un ritardo superiore a novanta giorni (e non più al mese, come stabilito dal previgente art. 9, comma 6, D.P.R. n. 600/1973), si considera omessa ma costituisce, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in essa indicate e delle ritenute dichiarate dai sostituti d'imposta, secondo quanto oggi previsto dall'art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998.

La pronta ed immediata riscossione delle somme risultanti dalle dichiarazioni, ed in particolare, dalle attuali *dichiarazioni controllate in via automatica sul piano formale*, come si è potuto già constatare, non può, tuttavia, essere interpretata nel senso della loro assoluta definitività.

Nella dichiarazione, infatti, difetta in capo al contribuente la fase della ricognizione della sussistenza del fatto e la qualificazione

<sup>3</sup> Da notare che l'art. 14, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 602/1973 testualmente dispone che sono iscritte nei ruoli a titolo definitivo "le imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base alle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni", anche se sono venuti meno, com'è noto, gli obblighi di allegazione alla dichiarazione dei documenti probatori degli oneri che danno diritto alle detrazioni d'imposta ed alle deduzioni dal reddito e dei certificati attestanti le ritenute subite ed i versamenti eseguiti sin dalle dichiarazioni presentate a decorrere dall'1 gennaio 1999, come stabilito dal D.Lgs. n. 241/1997 recante norme di semplificazione degli adempimenti a carico del contribuente.

giuridica dello stesso con efficacia preclusiva<sup>4</sup>. Il contribuente, in quella sede, non deve, infatti, compiere alcun accertamento giuridico della fattispecie imponibile manifestatasi nei suoi confronti, ma deve solo applicare la legge, seguendo i criteri in essa stabiliti al fine di pervenire alla determinazione del *quantum* da versare<sup>5</sup>.

Il fatto che l'iscrizione a ruolo delle somme risultanti dal controllo formale della dichiarazione sia qualificata dalla legge a titolo *definitivo* (cit. art. 14 D.P.R. n. 602/1973), se proprio non vuole ritenersi una mera svista del legislatore, come pure è stato affermato in dottrina, va allora interpretato in funzione dell'esigenza di tenere distinta la predetta iscrizione da quella a titolo provvisorio che viene operata, com'è noto, nei casi di accertamenti non definitivi (art. 15, D.P.R. n. 602 cit.)<sup>6</sup>. Al ruolo, com'è noto, non può riconoscersi efficacia sostanziale in ordine alla regolamentazione del rapporto d'imposta: esso costituisce, infatti, un titolo meramente esecutivo, per cui la definitività o provvisorietà dell'iscrizione va valutata direttamente in funzione della situazione giuridica da cui essa trae origine.

Nel caso di accertamento impugnato, infatti, gli effetti giuridici corrispondenti a quello stadio del procedimento non sono ancora definiti e, pertanto, l'iscrizione a ruolo delle somme determinate in

<sup>4</sup> La dichiarazione non equivale, infatti, ad un riconoscimento del debito da parte del contribuente. Sulla natura della dichiarazione si rinvia a quanto già specificato, *supra*, par. 1.4. e 1.5.

<sup>5</sup> Solo per inciso si noti che l'affermazione secondo cui, da tale premesse, discenderebbe in questo stadio l'inesistenza d'una vera e propria obbligazione tributaria, come sostenuto, com'è noto, dai fautori della cd. teoria costitutiva proprio per l'impossibilità di accertare in via preventiva davanti all'autorità giudiziaria il rapporto d'imposta instaurato tra contribuente ed ente creditore, non è apparsa condivisibile dai "dichiarativisti". Per essi, l'impossibilità di esperire la predetta tutela preventiva non va, infatti, imputata all'inesistenza d'un rapporto obbligatorio da tutelare, ma alla temporanea mancanza dell'interesse in capo al contribuente ad agire, atteso che, per la preminente esigenza fiscale alla sollecita riscossione del tributo perseguita dall'ordinamento, esiste una disciplina dell'attività processuale delle parti che subordina l'instaurazione di una lite di accertamento alle occasioni stabilite dalla legge in cui diventa concreto un possibile conflitto d'interessi tra privato e pubblica amministrazione.

<sup>6</sup> Così, RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 247.

base a tale atto è a titolo provvisorio<sup>7</sup>. Nel caso della dichiarazione gli effetti giuridici prodottisi fino a quel momento hanno un carattere definito e, pertanto, l'iscrizione a ruolo delle somme corrispondenti agli imponibili dichiarati è, *a quello stadio*, a titolo definitivo.

Resta inteso che, spetterà al contribuente ripristinare l'equilibrio patrimoniale eventualmente compromesso da un pagamento effettuato sulla base di una iscrizione scaturita da una dichiarazione errata, facendo ricorso ai rimedi apprestati dall'ordinamento.

Di definitività in senso proprio, potrà parlarsi, pertanto, solo una volta decorsi i termini di decadenza stabiliti dalla legge per azionare i predetti rimedi. Ma anche in ordine a tale circostanza, va subito evidenziato, salvo a tornare più diffusamente sull'argomento<sup>8</sup>, che la predetta definitività va oggi rivista alla luce della più compiuta regolamentazione del potere di autotutela dell'amministrazione, che, salvo che sia intervenuto giudicato consente, com'è noto, l'annullamento di atti palesemente illegittimi ed infondati anche in presenza di situazioni definite.

La dichiarazione, inoltre, produce effetti *immediati*, anche se anch'essi vanno considerati provvisori, sul piano del rimborso.

Ai sensi dell'art. 38, comma 5, del D.P.R. n. 602/1973, gli uffici finanziari sono tenuti, infatti, a rimborsare i crediti d'imposta derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni effettuate sulla base dei citt. artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 (comprese, quelle liquidate in materia d'IVA, ai sensi dell'art. 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972). Ai sensi dell'art. 41, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 gli stessi uffici sono, altresì, tenuti a *rimborsare d'ufficio* le maggiori somme iscritte a ruolo, nei casi di errore materiale o duplicazioni dovuti all'ufficio; così come a rimborsare l'eventuale differenza a favore del contribuente emergente dal computo di maggiori versamenti di ritenute sugli importi che hanno concorso alla determinazione del reddito imponibile o dal riconoscimento di

<sup>7</sup> Il comma 1 dell'art. 15 D.P.R. n. 602 cit., come sostituito, peraltro, con effetto 1 gennaio 1999, dall'art. 4, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 va applicato anche all'IVA, con riferimento a ruoli da rendere esecutivi successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, in virtù di quanto disposto dall'art. 23 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

<sup>8</sup> *Infra*, par. 5.10.

crediti d'imposta - sempre che non siano previste dalla legge specifiche scadenze<sup>9</sup> - derivanti dalla predetta attività di liquidazione della dichiarazione.

Da notare che, per effetto dell'introduzione nel sistema della possibilità - estesa oggi a tutti i soggetti passivi d'imposta - di compensare debiti e crediti vantati nei confronti di diversi enti impositori ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, è ancora più immediato il predetto effetto del rimborso. Il contribuente può, infatti, oggi liberamente utilizzare in compensazione i crediti emergenti dal modello di dichiarazione, già dal giorno successivo in cui si è chiuso il periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione<sup>10</sup>.

Va, comunque, chiarito che le somme immediatamente rimborsate dall'Ufficio o oggetto di spontanea compensazione da parte dello stesso contribuente sulla base della dichiarazione o in seguito al controllo automatico o formale della stessa, non vanno

<sup>9</sup> Come avveniva - fino alle modifiche introdotte dalla riforma IRES (D.Lgs. n. 344 del 18 dicembre 2003) - per il riconoscimento della detrazione del credito d'imposta sui dividendi di cui all'art. 14 T.U.I.R., che risultava, com'è noto, subordinato alla previa indicazione in dichiarazione degli utili percepiti ed al computo, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, dell'ammontare del credito d'imposta stesso in aumento del reddito complessivo (art. 14 cit., commi 4 e 5).

<sup>10</sup> Tutti i contribuenti (titolari e non titolari di partita IVA, persone fisiche, società di persone ed equiparate, società di capitali ed altri soggetti IRPEG/IRES) a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1 gennaio 1999 possono compensare i debiti con i crediti con i diversi enti impositori nell'ambito dello stesso periodo d'imposta. La compensazione va effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione unificata successiva. È esclusa la compensazione per crediti e debiti IVA trasferiti da parte delle società ed enti che già attuano all'interno del gruppo, la compensazione dell'imposta (art. 73, ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972). Invece è ammessa la compensazione dei debiti con i crediti relativi alla stessa imposta risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte degli enti e società controllanti (art. 8, comma 1, D.P.R. n. 542/1999; art. 11, lett. g), D.P.R. n. 542/1999 che abroga l'art. 17, comma 2 bis, D.Lgs. n. 241 cit.). Il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili è, attualmente, di € 516.456,90 per ciascun anno solare, a decorrere dal 1° gennaio 2001, in virtù dell'art. 34, comma 1, L. 23.12.2000, n. 388; per la eventuale differenza occorre far ricorso alla ordinaria procedura di rimborso.

ritenute anch'esse acquisite a titolo definitivo, ben potendo le stesse essere rettifiche, sia in aumento, che in diminuzione, dallo stesso Ufficio (cfr., art. 43, comma 1, D.P.R. n. 602/1973) o ad iniziativa dello stesso contribuente (art. 38, comma 1, D.P.R. n. 602/1973), sempre nel rispetto delle modalità di azione e dei termini di decadenza stabiliti dalle singole leggi d'imposta.

La dichiarazione produce, invece, effetti che si possono definire *mediati* sul piano dell'accertamento.

Come si è potuto già mettere in evidenza nel corso del presente lavoro, alla dichiarazione può far seguito solo in via eventuale un atto di accertamento di natura sostanziale; atto che, in determinati casi, assume propriamente natura di rettifica della dichiarazione stessa. L'ufficio può giungere, infatti, ad una diversa determinazione della base imponibile solo se è in grado di procacciarsi la prova dell'incompletezza, infedeltà o inesistenza dei fatti dichiarati e l'operazione si manifesta tanto più complessa quanto più articolati e variabili sono i criteri di determinazione dei redditi soggetti a controllo.

Si pensi, ad es., con riferimento ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo, alle difficoltà scaturenti dall'intima connessione esistente tra i fatti suscettibili d'imposizione e la loro rappresentazione e valutazione già nell'ambito delle scritture contabili, di cui si è in precedenza parlato<sup>11</sup>; connessione che, peraltro, si riflette nell'obbligo per gli uffici finanziari di valutare l'efficacia probatoria delle scritture sul piano delle garanzie da esse offerte al contribuente in materia di accertamento.

Quale che sia la natura da riconoscersi all'atto di accertamento, appare pacifica la funzione *alternativa* dello stesso rispetto a quella propria della dichiarazione quanto meno con riferimento al suo contenuto minimo costituito dalla (ri)determinazione della base imponibile<sup>12</sup>.

È noto, invece, che la dottrina si è divisa in merito agli effetti della definitività dell'accertamento<sup>13</sup>; questione che, peraltro, non

<sup>11</sup> *Supra*, par. 3.2. e 3.3.

<sup>12</sup> Come si è considerato più diffusamente, *supra*, al par. 1.3.

<sup>13</sup> Com'è noto all'amministrazione viene riconosciuta solo in determinate circostanze la possibilità di compiere ulteriori atti del procedimento impositivo nei

interessa in questa sede. Qui occorre solo segnalare che anche gli eventuali effetti preclusivi in ordine all'*an debeat* possono essere, oggi, comunque rimossi in sede di autotutela, salvo il solo limite del giudicato formatosi in senso favorevole all'amministrazione finanziaria, in considerazione del perseguimento dell'interesse pubblico all'annullamento di atti che si manifestano palesemente illegittimi ed infondati<sup>14</sup>

## 5.2. LA RETTIFICABILITÀ DEI DATI DICHIARATI: LA POSIZIONE DELLA DOTTRINA ED IL PRIMITIVO FAVOREVOLE ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA.

La considerazione della natura di mero atto giuridico della dichiarazione e la sua funzione di mezzo di comunicazione e di rappresentazione dei fatti suscettibili di valutazione economica, di cui si è già parlato nel corso di quest'indagine, portarono la maggioranza della dottrina ad ammettere, sin da epoca risalente, la possibilità di rettificare i dati in essa contenuti.

---

riguardi del medesimo debitore d'imposta. Al di fuori dei casi in cui viene emanato un avviso di accertamento parziale, ex art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973, tale possibilità va, infatti, circoscritta alle sole ipotesi di sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi, non conoscibili all'epoca dell'emanazione del primo accertamento, secondo quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 43 del cit. D.P.R. n. 600 (c.d. accertamento integrativo) e tale limitazione va interpretata alla luce dell'esigenza di tutela del corretto procedere dell'amministrazione nell'esercizio dei suoi ordinari poteri d'indagine. Sul punto, FANTOZZI, *La solidarietà*, cit., pag. 281; ID., *Il diritto tributario*, cit., pag. 457 ss.; MICCINESI, *La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rass. trib.*, 1985, II, pag. 485; LA ROSA, *Accertamento tributario*, cit., pag. 15; ID., *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, pag. 627 ss.; BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988, pag. 166 ss.; PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e alle condizioni di legittimità di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, pag. 779 ss.

<sup>14</sup> Su cui, più diffusamente, *infra*, par. 5.10.

Il tradizionale riconoscimento della natura di dichiarazione di scienza della dichiarazione portò, infatti, ad escludere che non avessero rilevanza gli errori di diritto o di fatto che potessero inficiarla, salve le ipotesi di scelte di natura dispositiva in essa contenute modificabili solo se in presenza di vizi della volontà<sup>15</sup>.

La dichiarazione, in quanto atto *dovuto* di collaborazione necessaria nei riguardi dell'amministrazione ai fini della liquidazione della base imponibile dei singoli tributi, non contiene, come si ricorderà, una manifestazione di volontà del soggetto diretta ad obbligarsi. Se è la legge a stabilire di volta in volta i presupposti impositivi da dichiarare, è evidente che in nessun caso un errore commesso dal contribuente può comportare effetti sostanziali in ordine all'esistenza o alla misura del tributo dovuto.

Ma anche coloro che ravvisavano nella dichiarazione un atto cui andava collegata la nascita dell'obbligazione tributaria o che identificavano la stessa un elemento di una fattispecie complessa (presupposto e dichiarazione) costitutiva dell'obbligazione, ritenevano possibile la rettifica di una dichiarazione non conforme al presupposto legale e ammettevano, comunque, la ripetizione delle somme pagate erroneamente anche senza necessità d'una ritrattazione della dichiarazione presentata<sup>16</sup>. Solo coloro che ravvisavano nella dichiarazione un atto di natura negoziale<sup>17</sup>, trovavano ostacoli ad ammetterne la rettificabilità proprio in

---

<sup>15</sup> E, quindi, da errore, violenza o dolo, in conformità di quanto stabilito dagli artt. 1427 ss. c.c.

<sup>16</sup> Tesi, quest'ultima, sostenuta da TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, cit., pag. 108 ss. secondo il quale per ottenere il rimborso di quanto erroneamente versato non è necessario ritrattare la dichiarazione, che non ha valore di prova, né dedurre errori di diritto, perché se la dichiarazione manca in tutto o in parte, il presupposto non produce alcun effetto e, quindi, il versamento eseguito è indebito e ripetibile indipendentemente da quanto dichiarato. Secondo tale tesi, le norme sul rimborso hanno natura solo procedimentale in quanto il diritto al rimborso discende dall'art. 2033 c.c. e quindi l'istanza di parte non condiziona il dovere dell'ufficio di procedere al rimborso di quanto percepito indebitamente ed il termine entro il quale far valere la sussistenza dell'obbligazione è l'ordinario termine di prescrizione decennale, e non quello di decadenza stabilito nell'art. 38 D.P.R. n. 602/1973 che concerne la contestazione sull'obbligo di versamento: *op. cit.*, pag. 236.

<sup>17</sup> Secondo quanto già riferito, *supra*, par. 1.4.

considerazione dei supposti effetti di natura sostanziale collegati alla sua presentazione.

Anche le argomentazioni basate sulla presunta natura confessoria della dichiarazione, addotte a sostegno d'una revocabilità della stessa limitata ai soli errori di fatto ex art. 2732 c.c., non apparvero condivisibili, sin da epoca risalente<sup>18</sup>.

Va, anzi, precisato che la giurisprudenza meno recente deduceva proprio dalla natura confessoria della dichiarazione il carattere definitivo ed irretrattabile dei dati in essa riportati e, conseguentemente, considerava il reddito dichiarato la misura minima al di sotto della quale l'accertamento non poteva scendere; escludeva che potessero utilizzarsi dati ricavabili *aliunde* (ad es., da una perizia) per dimostrare gli errori commessi<sup>19</sup>; negava, infine, in linea di principio, la rettificabilità della dichiarazione per errori di diritto<sup>20</sup>.

Tale tesi appariva, tuttavia, in contrasto con il fatto che la dichiarazione, a differenza della confessione (stragiudiziale), è un atto obbligatoriamente richiesto per attestare fatti anche non necessariamente sfavorevoli al dichiarante (ad es., il diritto all'esenzione di determinati proventi)<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Cfr., PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, cit., pag. 100.

<sup>19</sup> Cass. 11 luglio 1894; Corte d'App., Napoli 13 febbraio 1894.

<sup>20</sup> Cass. 14 marzo 1927, n. 71830.

<sup>21</sup> I fatti espressi nella dichiarazione hanno infatti un carattere neutro: la circostanza che la dichiarazione possa contenere elementi non solo a sfavore del contribuente, ma anche quelli a favore non può, peraltro, portare a ritenere possibile scindere l'atto per conferire valore di confessione stragiudiziale solo a quelli elementi dichiarati a danno del dichiarante. Ciò non appare sostenibile sia considerando l'unità dell'atto, che la circostanza che gli elementi sfavorevoli al contribuente non derivano da un complesso più o meno individuato di componenti, ma dalla fattispecie nel suo complesso. Sul punto, cfr., ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 362 ss. per il quale l'eventuale dichiarazione contraria al dichiarante, che può dirsi confessione, vale comunque in relazione al suo contenuto e non come riconoscimento del rapporto giuridico. Essa è, per il giudice niente più che un elemento, liberamente valutabile, di decisione: *op. cit.*, pag. 364. Cfr., ancora, sul punto: BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione*, cit., pag. 212; D'AMATI, *La dichiarazione tributaria e la crisi del negozio giuridico*, cit., pag. 481; BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985, vol. I, pag. 277.

La tesi si manifestava, inoltre, non coerente con la considerazione che, pur volendosi ammettere la natura confessoria alla dichiarazione<sup>22</sup>, non ne sarebbe in nessun caso derivata l'impossibilità di invocare la presenza degli eventuali errori di diritto commessi, in quanto il cit. art. 2732 c.c. non intende negare la rilevanza di detti errori, ma è destinato a circoscrivere l'efficacia probatoria dei fatti confessati intesi nella loro storicità, senza estendersi alla loro valutazione giuridica che, comunque, seppure venisse espressa, in ogni caso non potrebbe vincolare né il giudice, né il confitente<sup>23</sup>.

Inoltre le affermazioni provenienti dal confitente hanno valore di prova legale in diritto civile, mentre quelle contenute in dichiarazione non assumono tale carattere ma vanno, com'è noto, liberamente valutate dal giudice, secondo la loro intrinseca valenza probatoria.

Solo in epoca più recente, seguendo le impostazioni della dottrina innanzi richiamata che negava l'assimilazione della dichiarazione alla confessione, la giurisprudenza cominciò a revocare l'assunto dell'irretrattabilità della dichiarazione tributaria<sup>24</sup> a condizione che il contribuente dimostrasse le ragioni di fatto o di diritto alla base della rettifica e che venissero rispettati i termini di decadenza previsti dalla legge per il rimborso delle maggiori imposte dichiarate o per l'impugnazione degli atti di riscossione o di accertamento emanati dall'amministrazione finanziaria<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> *Supra*, par. 1.5. Come ritiene RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 248, per il quale appare innegabile l'efficacia di confessione attribuibile, nei casi di difformità dei dati dichiarati rispetto alla realtà, alle ammissioni del contribuente che vanno considerate il più delle volte sfavorevoli al dichiarante e che, pertanto, sarebbero soggette a revoca solo nei casi di errore di fatto o violenza, ex art. 2732 c.c.

<sup>23</sup> BASCIU, *op. in ult. cit.*, pag. 212.

<sup>24</sup> Cfr., tra le altre, Cass. SS.UU. 27 settembre 1965, n. 2048, in *Foro It.*, 1965, I, pag. 1830; Comm. trib. centr. 11 ottobre 1972, n. 8988; 19 dicembre 1983, n. 346; 9 febbraio 1984, n. 1344, in *Il fisco*, n. 18/1984, pag. 2462; Cass. 23 gennaio 1985, n. 271 in *Boll. trib.*, 1985, pag. 758; Cass. 8 settembre 1986, n. 5476 in *Boll. trib.*, 1986, pag. 1679.

<sup>25</sup> In alcune pronunce venne anche considerato che il rifiuto di riconoscere gli errori commessi in dichiarazione avrebbe posto il contribuente in posizione più

Una conferma, anche se indiretta, della ritrattabilità della dichiarazione poteva desumersi, poi, dalla disciplina delle cd. dichiarazioni da condono<sup>26</sup>.

Tali dichiarazioni, proprio in quanto dichiarazioni di volontà, sono state, infatti, sempre espressamente considerate irrevocabili, salva l'ipotesi di errori materiali o di quelli scaturenti da violazioni della stessa legge sul condono<sup>27</sup>, non assumendo alcuna rilevanza la realtà dei fatti ivi indicati, ma solo l'intenzione espressa dal dichiarante nella mera esposizione di valori imponibili, non direttamente correlati al presupposto di fatto del tributo<sup>28</sup>.

### 5.3. L' OSCILLANTE ORIENTAMENTO DELLA CASSAZIONE: LA TESI CHE FA DIPENDERE LA RETTIFICABILITÀ DALLA NATURA DELL'ERRORE E L'INDIRIZZO PIÙ LIBERALE CHE SVALUTA TALE RILIEVO

Benché le SS.UU. della Suprema Corte avessero già affrontato il tema della rettificabilità della dichiarazione ed avessero dato, in definitiva, una equilibrata sistemazione alla questione, la successiva

---

gravosa rispetto a chi non avesse presentato affatto la dichiarazione, in quanto quest'ultimo, a differenza del primo, "avrebbe goduto del privilegio di un accertamento fondato sugli effettivi presupposti di fatto e di diritto d'imposizione": così, in partic., Comm. trib. centr. 21 aprile 1972, n. 4078 in *Boll. trib.*, 1973, pag. 229.

<sup>26</sup> Di cui si è già innanzi parlato: *supra*, par. 1.5.

<sup>27</sup> Cfr., l'art. 57, comma 1, della L. n. 413/1991 e, più di recente, gli artt. 7, 8 e 9 L. n. 289/2002. Le imposte o le maggiori imposte che risultano dalle predette dichiarazioni da condono sono, pertanto, acquisite a titolo definitivo e le definizioni intervenute sulla base di dette dichiarazioni non possono essere modificate dagli uffici, né contestate al contribuente, se non per i citati casi di errore materiale o per violazioni della disciplina propria del condono (cfr., l'art. 57, comma, 1, secondo periodo, L. n. 413/91). Per maggiori approfondimenti sulla natura delle dichiarazioni da condono, e per la peculiarità di quelle di presentate sulla base della recente L. n. 289/2002, si rinvia a quanto già precisato, *supra*, par. 1.5.

<sup>28</sup> Cfr., sulla questione, TINELLI, *La natura giuridica della dichiarazione integrativa del condono tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2004, pag. 209 ss.

giurisprudenza della Corte non si è sempre adeguata a tale insegnamento.

Secondo l'orientamento più restrittivo della Cassazione espresso, peraltro, ancora di recente, infatti, il diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate per effetto di errori di valutazione delle componenti reddituali o di errata interpretazione della legge commessi dal contribuente nel compilare la dichiarazione, postulerebbe l'evincibilità dell'errore dalla dichiarazione stessa o dai suoi allegati e, pertanto, non andrebbe riconosciuto nel caso in cui l'errore stesso fosse desumibile soltanto da *fatti ulteriori e comunque diversi da quelli allegati*.

In particolare tale principio venne affermato con riguardo all'ipotesi di un contribuente che aveva erroneamente dichiarato tra i corrispettivi del conto economico il ricavato della vendita di un automezzo, anziché la sola plusvalenza<sup>29</sup> e venne altresì confermato nel caso di un soggetto che aveva ommesso di indicare nella dichiarazione dei redditi gli interessi passivi corrisposti su ratei di mutuo fondiario che, se dichiarati, avrebbero ridotto il reddito complessivo netto tassabile<sup>30</sup>.

L'argomento dell'irretrattabilità come prospettato dalle citate sentenze venne, in particolare, sostenuto da quelle preoccupazioni di ordine pubblicistico, già lette nella nota Cass. SS.UU. 9 giugno 1989 n. 2786 in materia di azione di rimborso<sup>31</sup>, che sono alla base del rigoroso regime legale che regola il tempo ed il modo di redazione e presentazione della dichiarazione annuale di cui agli artt. 8 e 9 del D.P.R., n. 600/1973 (ed attualmente dall'art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998) che sarebbero state, in definitiva, vanificate, da un regime di emendabilità non ancorato al carattere materiale ed alla testuale riconoscibilità dell'errore nella dichiarazione stessa<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Cass. n. 9554 del 13 febbraio 1992.

<sup>30</sup> Cass. n. 4239 del 2 maggio 1994.

<sup>31</sup> Su cui, più diffusamente, *infra*, par. 5.10.

<sup>32</sup> Ammettere la rettificabilità della dichiarazione, al di fuori dei citati casi di testuale riconoscibilità dell'errore, avrebbe comportato, secondo tale orientamento "un mutamento di prospettiva sostanzialmente integrante, in *parte qua*, una nuova dichiarazione"; il che si manifesterebbe inconciliabile con la natura di tale atto quale "parte di un procedimento di diritto pubblico caratterizzato dall'aspirazione

Secondo la stessa linea interpretativa vanno considerate anche altre sentenze con le quali la Cassazione, sempre a sostegno della predetta limitata rettificabilità della dichiarazione, ha in particolare richiamato l'istituto del cd. *ravvedimento operoso* che, come non mancherà di considerarsi più diffusamente<sup>33</sup>, nel richiedere al contribuente un'apposita dichiarazione integrativa per correggere gli errori ed omissioni commessi ai fini delle imposte sui redditi (o IVA), presuppone che l'errore di fatto, non soltanto materiale, non legittimi di per sé l'azione di rimborso, dovendo lo stesso essere preventivamente corretto con formalità analoghe a quelle della denuncia annuale<sup>34</sup>.

Ancora più di recente la Cassazione, con sentenza n. 10055 del 1 agosto 2000 ha seguito tale indirizzo più rigoroso, ammettendo la rettificabilità del dichiarato, fuori dall'ipotesi di errori materiali o di calcolo, soltanto entro i limiti temporali in cui la legge stessa preveda il diritto al rimborso o l'opposizione ad una rettifica eventualmente notificata dall'ufficio finanziario<sup>35</sup>.

---

al conseguimento della stabilità": così Cass. n. 9554 cit. Volendo sintetizzare il ragionamento della Suprema Corte va dunque affermato che l'azione di rimborso di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 andrebbe interpretata in via sistematica con la disciplina concernente i termini di presentazione della dichiarazione di cui agli artt. 8 e 9 del D.P.R. n. 600 cit. i quali, pertanto, se non rispettati, sarebbero ininfluenti anziché vincolanti, e per l'effetto degraderebbero la dichiarazione ad un "atto meramente iniziale di un dibattito sull'effettiva consistenza dell'imponibile aperto per diciotto mesi dopo il versamento eseguito": così Cass. n. 4239 cit. In caso contrario, il versamento connesso alla dichiarazione sarebbe privato della sua funzione solutoria ed estintiva dell'obbligazione tributaria, in assenza di rettifica da parte dell'amministrazione e si trasformerebbe in un anomalo pagamento "in conto" da parte del contribuente. In definitiva, la dichiarazione avrebbe la funzione di completa ed esaustiva esposizione dei fatti conferenti a fini impositivi, mentre il sistema dell'accertamento regolerebbe le contese circa la conformità al vero dei dati denunciati. Nello stesso senso, cfr., Cass. 12 agosto 1993, n. 8642 e Cass. 25 luglio 1997, n. 6957.

<sup>33</sup> *Infra*, par. 5.8.

<sup>34</sup> Così, in partic., Cass. 2 maggio 1994, n. 4239; 22 luglio 1994, n. 6837; 2 aprile 1997, n. 2855; 27 luglio 1997, n. 6957.

<sup>35</sup> La questione esaminata dalla Corte ha riguardato, in particolare, il caso d'una dichiarazione rettificativa presentata da un contribuente per ridurre il debito IVA originariamente dichiarato in conseguenza d'un errore di qualificazione d'una

Nell'avvalorare questa interpretazione la Corte ha evidenziato che l'esigenza di rispettare questi limiti *esterni* alla rettificabilità del dichiarato da intendersi, come si diceva, come preclusioni poste dall'esistenza di norme processuali o sostanziali presenti nell'ordinamento, è ancora più evidente in materia IVA - caso sottoposto al suo esame - atteso che l'eventuale rettifica in diminuzione della dichiarazione presentata dal cedente del bene o prestatore del servizio che non fosse seguita da una contestuale variazione in aumento in capo al cessionario (o committente), consentirebbe in definitiva a quest'ultimo di far valere un credito per un'imposta mai versata<sup>36</sup>.

Di diverso avviso, invece, altre sentenze con le quali è stato riconosciuto legittimo il rimborso delle maggiori imposte pagate per errore di fatto non percepibile dalla sola lettura della dichiarazione, ma *dimostrabile attraverso la prospettazione di circostanze ulteriori e diverse da quelle indicate originariamente*<sup>37</sup>; così come per errore di diritto rilevabile attraverso una diversa impostazione giuridica degli stessi dati forniti in dichiarazione<sup>38</sup>.

Così, ad es., nel caso di una domanda di rimborso presentata da una Società per recuperare le maggiori imposte pagate per effetto

---

operazione non rientrante nell'ambito applicativo di detta imposta. Con la sentenza in esame, la Corte annulla la decisione di merito che aveva ritenuto lecita la rettifica operata "perché effettuata prima che il rapporto tributario fosse esaurito". La natura non negoziale della dichiarazione, ad avviso della cit. sentenza, non consente "di per sé la facoltà del contribuente di rettificarla...come appare affermato da un'opinione minoritaria". Tale facoltà di rettifica soggiace, invece, ai vincoli posti "dalle norme procedurali e dalle preclusioni stabilite dalla legge per la contestazione del debito tributario".

<sup>36</sup> Sempre in materia IVA, con riferimento al caso in cui il cedente abbia fatturato in più del dovuto, cfr., tra le altre, Cass. 28 aprile 1990, n. 3602 che riconosce il diritto del cessionario di agire contro il cedente per la ripetizione di quanto pagato indebitamente, senza che rilevi la circostanza che il medesimo cedente non abbia provveduto nel termine annuale di cui all'art. 26 D.P.R. n. 600/1973 a recuperare il maggior importo versato con successive registrazioni correttive, trattandosi di omissione che non preclude a quest'ultimo di far valere il suo diritto di ripetere dall'amministrazione quanto versato erroneamente ex art. 16, D.P.R. n. 636/1972.

<sup>37</sup> Cfr., Cass. 9 aprile 1997, n. 3080.

<sup>38</sup> Cfr., Cass. 21 ottobre 1998, n. 10412.

dell'erronea determinazione del costo residuo dei beni ammortizzabili in occasione della loro dismissione, la Suprema Corte ha ammesso la rettifica d'una dichiarazione anche per errore di diritto.

Avendo, infatti, detta Società proceduto a calcolare, nel corso degli anni di possesso dei cespiti in questione, quote di ammortamento in misura inferiore al 50% della misura consentita, essa aveva determinato il costo residuo dei beni non come semplice differenza tra il costo originario e quello ammortizzato (valore residuo civilistico dei beni dismessi), ma aveva calcolato tale differenza, argomentando dalla prima parte del secondo periodo del comma 4 dell'allora vigente art. 68, D.P.R. n. 597/1973, al netto delle quote non più ammortizzabili.

In seguito ad una rimeditata interpretazione della norma ed alla considerazione della previsione contenuta nel successivo comma 5 del cit. art. 68 che espressamente considerava deducibile, in caso di eliminazione dei beni non completamente ammortizzati, il costo residuo degli stessi<sup>39</sup>, la Società inoltrò apposita istanza di rimborso della maggiore IRPEG ed ILOR pagate per effetto del computo delle minori perdite rilevate rispetto a quelle effettivamente subite, entro i termini previsti dall'art. 38 D.P.R. n. 602/1973.

La Cassazione ha accolto il motivo di ricorso della Società ritenendo che la disposizione del cit. comma 4 dell'art. 68 non contiene alcuna espressione che induca a configurare una sorta di ammortamento *ope legis*, per cui il bene debba considerarsi comunque ammortizzato nella misura di metà del consentito e per far ciò ha dovuto ammettere la rettificabilità d'una dichiarazione inficiata da un errore di diritto che deriva, come nel caso sottoposto

<sup>39</sup> Possibilità oggi, peraltro, confermata dal comma 4 dell'art. 102 nuovo T.U.I.R., emanato a seguito del D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell'IRPEF, che ha sostituito il precedente art. 67 T.U.I.R. che, a sua volta riproduceva il cit. art. 68 D.P.R. n. 597/1973. Da notare che, per effetto delle citate modifiche apportate alla disciplina del reddito d'impresa, è venuto meno, dall'esercizio 2004, il vincolo di ammortamento minimo non inferiore al 50% del coefficiente ministeriale. La regola, già contenuta nell'art. 67, comma 4, del vecchio T.U.I.R. è stata, infatti, eliminata dal testo del cit. art. 102.

al suo esame, da "una diversa impostazione giuridica dei dati forniti"<sup>40</sup>.

Segue lo stesso indirizzo anche la sentenza n. 6113 del 18 giugno 1999, in cui la Corte ha esaminato un'ipotesi di rettifica d'una dichiarazione di successione nella quale era stato indicato un valore dei beni superiore a quello reale<sup>41</sup>.

Dopo aver ribadito la natura non negoziale della dichiarazione tributaria e, per l'effetto, la mancata instaurazione d'un vincolo giuridico nei confronti dell'amministrazione finanziaria attraverso il dichiarato, la Corte ha ammesso la rilevanza dell'errore commesso in quel caso dal dichiarante, riconoscendo a quest'ultimo il diritto al rimborso della maggiore imposta pagata sulla base della denuncia errata, anche dopo la scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni integrative o correttive di cui agli artt. 28, comma 6, e 31, comma 3, D.Lgs. n. 346/1990 (salvo, evidentemente, ad identificarsi un diverso termine entro il quale il diritto al rimborso debba farsi valere, precisazione non espressamente contenuta nella sentenza)<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Come ho già rilevato annotando la predetta sentenza nel mio, *Sulla rettificabilità della dichiarazione per questioni di diritto*, in *Rass. trib.*, 1999, pag. 526 ss.

<sup>41</sup> Sul punto, NUSSI, *Natura e rettificabilità della dichiarazione nell'imposta sulle successioni*, in *Giur. It.*, 2000, pag. 1312 ss.

<sup>42</sup> Secondo la citata sentenza, il termine posto dalla legge per la presentazione delle denunce fiscali non è un termine decadenziale, ma solo un termine il cui mancato rispetto determina l'applicazione di sanzioni. Al riconoscimento del rimborso non è, inoltre, preclusivo il fatto che l'amministrazione abbia provveduto alla liquidazione dell'imposta ex art. 33 D.Lgs. 346 cit., e che questa sia stata pagata: se, infatti, la dichiarazione del contribuente non ha natura negoziale, l'atto di riscossione non può assumere il valore di accettazione di una proposta, ma costituisce solo un adempimento doveroso da parte dell'Ufficio. Dal testo del cit. art. 33, infine, si evince che possono assumere rilievo le denunce presentate dopo la scadenza del termine, ed addirittura dopo che sia stato emesso avviso di accertamento; solo che esse non possono paralizzare gli accertamenti già notificati atteso che i contribuenti sarebbero incoraggiati a non presentare alcuna dichiarazione. A sostegno di tale orientamento, la Suprema Corte ha richiamato altra giurisprudenza della Cassazione ed in particolare la già cit. sent. n. 3080/1997, nonché le sent. nn. 6714 del 10 luglio 1998, 12819 del 23 dicembre 1998 e 1088



Dello stesso tenore, ancora di recente, la sentenza n. 8972 del 28 febbraio 2002 riguardante il caso in cui era stato attribuito un valore superiore a quello risultante dalla capitalizzazione della rendita catastale ad un cespite caduto in successione.

Anche in questo caso, la Corte ha affermato che la rettificabilità della dichiarazione, a prescindere dalla natura dell'errore commesso, deve essere riconosciuta quale espressione di un principio d'ordine generale. La dichiarazione tributaria, infatti, non ha valore confessorio, né costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, ma si inserisce nell'ambito di un complesso procedimento di accertamento e riscossione che deve svolgersi alla luce del principio di capacità contributiva e nel rispetto dei principi di buona amministrazione, nonché della collaborazione e della buona fede tra contribuente ed amministrazione finanziaria<sup>43</sup>. Con la conseguenza che, in tema di imposta di successione, il contribuente può procedere alla rettifica di *errori di qualsiasi genere* contenuti nella dichiarazione, anche dopo la scadenza del termine per la sua presentazione e che tale rettifica, se fondata, deve essere considerata dall'Ufficio ai fini della successiva liquidazione dell'imposta dovuta ai sensi dell'art. 33 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

del 9 febbraio 1999. In senso contrario, sempre in materia d'imposta sulle successioni, cfr., invece, Cass. 5 febbraio 1996, n. 946.

<sup>43</sup> Principi esistenti, come ricordato dalla citata sentenza, ancor prima dell'esplicito loro riconoscimento ad opera dell'art. 10 della L. 27 luglio 2002, n. 212 (Statuto del Contribuente). Così pure, Cass. 10 settembre 2001, n. 11545 con la quale è stato affermato che in un sistema fiscale improntato ai principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, si deve riconoscere al contribuente la possibilità di far valere, attraverso la procedura di rimborso ex art. 38 D.P.R. n. 602/1973 ogni tipo di errore (materiale o di diritto, ancorché non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione) commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione e da cui sia derivato un pagamento indebito, con nota di DONATELLI, *La rettifica della dichiarazione dei redditi: tra capacità contributiva, principio di legalità e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, pag. 303 ss.

#### 5.4. I TERMINI ATTUALI DELLA QUESTIONE: LA RETTIFICABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE SECONDO LE RECENTI SEZIONI UNITE DELLA CASSAZIONE.

La questione della rettificabilità della dichiarazione è stata, di recente, sottoposta all'esame delle Sezioni Unite della Cassazione chiamate a pronunciarsi sulla questione per dirimere il contrasto giurisprudenziale ancora presente nelle molteplici sentenze delle sezioni semplici di cui si è già innanzi riferito<sup>44</sup>.

In particolare, la Corte di Cassazione a SS.UU. è intervenuta nel senso innanzi indicato con la sentenza n. 15063 del 25 ottobre 2002 e, subito dopo, con la sentenza n. 17394 del 6 dicembre 2002.

Con la prima delle due sentenze citate, la Corte, con un'affermazione a carattere generale, anche se riferita ad una fattispecie verificatasi prima dell'entrata in vigore dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 che, come si vedrà, ha introdotto sul piano legislativo una più ampia facoltà di rettifica delle dichiarazioni presentate<sup>45</sup>, ha sostenuto la piena emendabilità e ritrattabilità di ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante *"sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico"*<sup>46</sup>.

Dopo avere richiamato i precedenti confliggenti orientamenti giurisprudenziali con la cit. sentenza n. 15063/2002 la Corte arriva a legittimare il rimborso delle imposte pagate dal contribuente in eccedenza sul dovuto a seguito della mancata dichiarazione d'un

<sup>44</sup> Cfr., l'ordinanza del 30 gennaio 2001 con la quale la sezione tributaria della Corte aveva rimesso alle Sezioni Unite il caso concernente l'attitudine di un'istanza di rimborso a rettificare in senso favorevole al contribuente una dichiarazione dei redditi inficiata da errore.

<sup>45</sup> Come sarà più avanti meglio chiarito al par. 5.11.

<sup>46</sup> Cfr., BAGGIO, *La posizione delle SS.UU. sull'emendabilità della dichiarazione tributaria (nota a Cass. SS.UU. n. 15063/2002)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, pag. 91 ss. Dello stesso tenore la successiva sent. n. 7422 della sezione tributaria della Corte di Cassazione del 14 maggio 2003 e, ancor più di recente, in materia di dichiarazione di successione, la sent. 3 luglio 2003, n. 10494.

onere deducibile ex art. 10 T.U.I.R.<sup>47</sup>, per una serie di ragioni che, a fini di chiarezza espositiva, sono qui di seguito sintetizzate.

In primo luogo, per "l'assenza di limiti temporali" all'emendabilità del dichiarato nelle disposizioni contenute nei commi 7 e 8 dell'art. 9 del D.P.R. n. 600/1973, nel testo vigente all'epoca in cui si era realizzata la fattispecie in causa; in secondo luogo, quale argomento di portata più generale, in considerazione della natura di atto non negoziale e non dispositivo della dichiarazione tributaria "...recante una *mera esternazione di scienza e di giudizio*...da ritenersi per tale motivo modificabile in linea di principio nel caso di acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e/o valutati"; ancora per il fatto che la dichiarazione "non costituisce titolo dell'obbligazione tributaria, *ma integra un momento dell'iter procedimentale, inteso all'accertamento di tale obbligazione* ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono oggetto"; infine, perchè "si renderebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della *capacità contributiva* (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'*oggettiva correttezza dell'azione amministrativa* (art. 97, comma 1 della Costituzione) un sistema legislativo che, radicalmente negando la rettificabilità della dichiarazione, si proponesse di sottoporre il contribuente dichiarante, sulla base di tale atto, ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito".

Al ragionamento seguito dalla Suprema Corte vanno fatte alcune osservazioni.

Trascurando di soffermarsi sulla questione della presenza o meno di limiti temporali nell'allora vigente art. 9 D.P.R. n. 600/1973 che rimane, forse l'unico aspetto censurabile della sentenza in commento<sup>48</sup>, va subito considerato che, ai fini del

<sup>47</sup> In particolare, l'onere rappresentato dalla somma pagata a titolo di perdita d'avviamento commerciale.

<sup>48</sup> In effetti nei citati commi 7 e 8 dell'allora vigente art. 9 D.P.R. n. 600/1973 esistono precisi limiti temporali. La norma citata stabiliva, infatti, che "la dichiarazione poteva essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell'art. 54, per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione... da presentarsi entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo successivo, sempre che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche, o

riconoscimento della rettificabilità della dichiarazione tributaria, non assorbente appare, innanzitutto, l'asserita natura della stessa quale "*mera esternazione di scienza e di giudizio*".

In effetti, come si ricorderà, la natura giuridica della dichiarazione tributaria quale manifestazione di scienza è stata affermata anche da quella parte di giurisprudenza meno liberale e da quella parte di dottrina che è arrivata, sulla base del medesimo presupposto, anche a disconoscere la rettificabilità della stessa.

Tuttavia la composita natura di atto di scienza e di giudizio della dichiarazione tributaria, contenuta nella citata sentenza, conferma a ben vedere l'approssimazione qualificativa insista nella tradizionale qualificazione di mera "dichiarazione di scienza" della stessa, di cui si è a lungo parlato nel presente lavoro<sup>49</sup>.

La dichiarazione tributaria non può intendersi, infatti, quale mera comunicazione di dati all'amministrazione finanziaria, in ordine ai quali, peraltro, potrà anche verificarsi una falsa rappresentazione della realtà, ma rappresenta l'esternazione di una valutazione di grado più o meno complesso che incombe sul contribuente in merito alla rilevanza economica di certi avvenimenti o l'effettuazione di determinate scelte tra una pluralità di criteri stabiliti dalla legge. Tali apprezzamenti soggettivi non vanno, come si ricorderà, ad incidere sulla natura della dichiarazione fino a

la violazione non sia stata comunque contestata...". Proprio la presenza di tali limiti aveva fatto ritenere, del resto, non fondata la questione di legittimità costituzionale del cit. art. 9, u.c. sollevata con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione dalla Comm. trib. prov. di Palermo (cfr., ordinanza n. 392 del 10 luglio 2002 della Corte Costituzionale). Secondo la Corte, infatti, "la pretesa di procedere a rettifica sino al momento dell'accertamento definitivo del maggior reddito trasformerebbe tale mezzo di emenda in un sistema elusivo delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza delle disposizioni relative alla compilazione della dichiarazione dei redditi". Nello stesso senso critico, cfr., D'AMATI, *Rettificabilità della dichiarazione*, in *Tributi Impresa*, 2003, pag. 22.

<sup>49</sup> Si rinvia, in partic. ai par. 1.4. e 1.6. Come si è già considerato, infatti, l'irrelevanza della volontarietà degli effetti, che era conseguenza logica della tesi (da ritenersi unanimemente accolta, anche dai sostenitori della teoria costitutiva) che è sempre la legge a stabilire il presupposto di fatto del tributo, portò la maggioranza della dottrina ad escludere che la dichiarazione potesse considerarsi un negozio e ad includere la stessa nella categoria dei meri atti giuridici.

conferire alla stessa natura negoziale, atteso che gli effetti giuridici collegati alla sua presentazione discendono direttamente dalla legge e non da manifestazioni di volontà del dichiarante, al quale non è consentito disporre degli aspetti essenziali del rapporto obbligatorio.

Se però il contribuente acquisisce nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e/o valutati, la dichiarazione, proprio in quanto atto non negoziale e non dispositivo, recante una esternazione di scienza e di giudizio nel senso innanzi precisato, potrà essere liberamente modificata proprio per tener conto dei mutamenti sostanziali verificatisi nei presupposti imponibili in origine dichiarati.

Il fatto poi che la dichiarazione non costituisca "titolo dell'obbligazione tributaria, ma integri un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto", va meglio precisato alla luce delle considerazioni innanzi riferite in ordine all'attuale ruolo della dichiarazione nello schema di applicazione del tributo e agli effetti della sua presentazione sul piano dell'accertamento<sup>50</sup>.

Alla dichiarazione può far seguito, infatti, solo in via eventuale un atto di accertamento.

L'Ufficio può, infatti, rettificare la dichiarazione presentata e giungere ad una diversa determinazione della base imponibile del tributo solo se è in grado di procacciarsi la prova dell'incompletezza, infedeltà o inesistenza dei fatti dichiarati dal contribuente secondo una procedura più o meno complessa in ragione dei differenti metodi accertativi a sua disposizione. Quale che sia la natura da riconoscersi all'atto emanato appare, comunque, pacifica, come si è più innanzi già considerato<sup>51</sup>, la funzione *alternativa* dell'accertamento rispetto alla dichiarazione, quanto meno con riferimento al suo contenuto minimo costituito dalla rideterminazione della base imponibile.

In altri e forse più numerosi casi, infatti, alla dichiarazione non segue alcun atto di accertamento di natura sostanziale; nell'attuale sistema normativo si può, anzi, sostenere che la dichiarazione, se

<sup>50</sup> *Supra* par. 5.1.

<sup>51</sup> *Supra*, par. 1.3.

ritualmente redatta, presentata e, oggi, anche controllata ai sensi dell'art. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973<sup>52</sup>, esclude anche un controllo di natura formale e che l'accertamento, non costituendo un momento essenziale ed indefettibile nello svolgimento del procedimento d'imposizione, venga posto in essere nei soli casi in cui si sia verificata in concreto una deviazione dal sistema previsto dalla legge.

Né può affermarsi che nel caso in cui manchi un provvedimento a rilevanza esterna da parte dell'amministrazione, vi sarebbe comunque un provvedimento *implicito* di accettazione della dichiarazione presentata dal contribuente.

Tale rilievo, oltre a non trovare conferma nella legge, si scontra con la considerazione che, se fosse valido, equivarrebbe ad attribuire al contribuente il potere di riconoscere, attraverso la presentazione della dichiarazione, l'esistenza d'una obbligazione tributaria finirebbe, di conseguenza, per assegnare alla dichiarazione stessa natura negoziale oltre ad attribuirle un effetto d'impulso rispetto ai successivi atti del procedimento; il che, come si è già innanzi riferito, non trova attualmente più riscontro né in dottrina, né in giurisprudenza<sup>53</sup>.

L'affermazione secondo cui la dichiarazione costituisce un momento del procedimento volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria appare, dunque, censurabile se letta nella direzione dell'obbligatorietà d'un provvedimento impositivo esterno successivo alla sua presentazione<sup>54</sup>. Appare invece in linea con l'attuale interpretazione della dichiarazione di atto *finalizzato alla liquidazione* della base imponibile se si considera che, nell'attuale sistema, sul contribuente incombe l'obbligo di applicare la legge *secondo un procedimento* che presenta diversi e variabili gradi di complessità.

Ed invero, volendo sintetizzare le fasi di attuazione del rapporto d'imposta con riguardo al settore delle imposte sui redditi, di cui si è principalmente discusso nelle pagine di questo lavoro, il contribuente

<sup>52</sup> *Supra*, par. 4.1.

<sup>53</sup> *Supra*, par. 1.4.

<sup>54</sup> Come si legge anche in D'AMATI, *Rettificabilità della dichiarazione tributaria cit.*, pag. 27.

deve innanzitutto individuare le fattispecie d'imponibilità e seguire i criteri di volta in volta stabiliti dalla legge al fine di pervenire al *quantum* dell'imposta dovuta e poi provvedere al pagamento della stessa. Se il contribuente adempie correttamente a tali obblighi, non c'è spazio per l'intervento dell'amministrazione e la procedura di attuazione del rapporto d'imposta si esaurisce; così come essa si esaurisce anche nel caso di totale o parziale inadempimento da parte del contribuente, una volta decorsi inutilmente i termini di decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei poteri di controllo degli uffici finanziari. Se, invece, il contribuente non adempie correttamente e il controllo avviene entro i termini di legge, l'accertamento viene emanato proprio per supplire alla mancata collaborazione del contribuente nel realizzare quell'effetto di liquidazione che si sarebbe dovuto determinare in seguito alla presentazione della dichiarazione.

Secondo questa prospettiva, dunque, la dichiarazione tributaria assolve alla sua funzione di atto diretto a manifestare sul piano giuridico *l'attività di traduzione in termini monetari dell'avveratosi presupposto di fatto del tributo* in vista dell'effettiva realizzazione dell'interesse pubblico alla definitiva acquisizione delle somme dovute.

Per questi motivi sicuramente apprezzabile è l'altro motivo in base al quale la Suprema Corte fa discendere la libera rettificabilità della dichiarazione rappresentato dalla considerazione che, ove la stessa fosse negata in via di principio, si verrebbe a determinare un *"sistema legislativo incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma 1) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1)"* in cui il contribuente dichiarante finirebbe per essere sottoposto ad un prelievo fiscale sostanzialmente indebito.

In tutti i casi di non corrispondenza tra gli elementi del presupposto dichiarati e quelli derivanti dall'esatta individuazione delle fattispecie d'imponibilità, infatti, al contribuente deve essere riconosciuta in via di principio, proprio in ossequio ai predetti principi costituzionali, la possibilità di ripristinare la correttezza dei dati originariamente comunicati, alle stesse condizioni e secondo gli

stessi obiettivi che informano la predetta attività di vigilanza e di controllo posta a carico dell'amministrazione finanziaria.

Di identico contenuto e secondo la stessa linea di ragionamento è la seconda sentenza n. 17394 del 6 dicembre 2002 con la quale, le Sezioni Unite della Cassazione hanno nuovamente confermato la rettificabilità della dichiarazione inficiata da qualsiasi tipologia di errore<sup>55</sup>.

La questione sottoposta all'esame della Corte ha riguardato il caso d'una dichiarazione dei redditi in cui erano stati inclusi tra i componenti positivi del reddito d'impresa anche gli interessi maturati su crediti d'imposta relativi ad anni pregressi che, in base alla normativa vigente sino al 1 gennaio 1988, si ritenevano esclusi da tassazione, in quanto non previsti espressamente dalla legge quali proventi tassabili, in ordine alla quale il contribuente aveva poi esperito azione di ripetizione dell'indebito ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, nei termini di decadenza ivi indicati, per recuperare l'IRPEG e L'ILOR versate in autotassazione in eccedenza rispetto al dovuto.

Com'è noto il tema della rettificabilità d'una dichiarazione in tal senso rettificata è stata oggetto d'un vivace contrasto interpretativo delle sezioni semplici della Cassazione che è sfociato nella ordinanza n. 850 del 22 settembre 2000 della Sezione tributaria della Suprema Corte con la quale venne richiesto l'intervento delle Sezioni Unite.

La questione da cui trae origine il predetto contrasto è stata posta con riferimento all'art. 36 del D.P.R. n. 42/1988, recante disposizioni correttive e di coordinamento sistematico-formale, di attuazione e transitorie del Testo Unico del 1986, che stabilisce la retroattività delle norme del T.U.I.R., ed in particolare, di quella contenuta nel comma 3 dell'art. 56 che, com'è noto, ha incluso tra i componenti tassabili del reddito d'impresa gli interessi di qualsiasi natura maturati nel periodo d'imposta *"se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano ad esse conformi"*.

Con numerose pronunce la Corte aveva in più occasioni negato che la presentazione d'una istanza di rimborso fosse idonea a

<sup>55</sup> Confermate, peraltro, da Cass. 23 maggio 2003, n. 8153 e 10 dicembre 2003, n. 18854.

neutralizzare il valore d'una dichiarazione con la quale il contribuente si fosse anticipatamente adeguato alla disciplina successivamente introdotta dal T.U.I.R.<sup>56</sup>; e ciò in considerazione del fatto che l'applicazione della nuova disciplina a situazioni pregresse trovava fondamento nel solo dato formale della "corrispondenza della dichiarazione del contribuente...all'interpretazione...poi recepita nel T.U." e che, pertanto si sarebbero dovuti considerare irrilevanti i comportamenti successivi del dichiarante e, *a fortiori*, la successiva domanda di rimborso.

In senso contrario, invece, altre sentenze con le quali la Cassazione aveva ritenuto che, ai fini della valutazione della conformità del comportamento del contribuente alle disposizioni del Testo Unico, richiesta dal cit. art. 36, poteva assumere rilievo anche la presentazione d'una istanza di rimborso; con ciò conferendo rilievo ai successivi atti del dichiarare, sempre nel rispetto dei termini sostanziali e processuali vigenti<sup>57</sup>.

La citata sentenza a SS.UU. n. 17394 del 2002 ha confermato quest'ultimo orientamento favorevole ed ha riconosciuto la piena emendabilità d'ogni dichiarazione dei redditi che si rilevi *oggettivamente erronea ed inesatta* per le stesse ragioni già esposte nella già considerata sent. n. 15063/2002 e, per l'effetto, ha stabilito l'idoneità d'una istanza di rimborso presentata ai sensi del cit. art. 38 a neutralizzare l'errore commesso nella dichiarazione originariamente presentata.

Secondo la Suprema Corte, il tenore letterale del cit. art. 38 è tale da far "presumere che la domanda recuperatoria in essa prevista e disciplinata possa essere esperita, non solo in funzione della ripetizione, da parte del sostituto d'imposta o del sostituito, dei tributi versati dopo essere stati oggetto di ritenuta...ma, anche per ripetere i tributi versati in cd. autotassazione, in adempimento di obblighi risultanti da una dichiarazione riscontrata, per una qualsiasi

<sup>56</sup> Cfr., Cass. nn. 7091 del 5 luglio 1990; 4037 del 6 aprile 1995; 10026 del 21 settembre 1995; 4229 del 7 maggio 1996; 6399 del 15 luglio 1996; 4544; 14449 del 6 novembre 2000; 16780 del 27 novembre 2002.

<sup>57</sup> Cfr., Cass. nn. 9459 del 10 agosto 1992; 9724 del 25 settembre 1993; 2068 del 2 marzo 1994.

ragione, oggettivamente errata in un momento successivo alla relativa presentazione".

L'attuale posizione assunta dalle Sezioni Unite sul tema della rettificabilità, a ben vedere, non si discosta affatto da quell'inquadramento sistematico, in precedenza già considerato<sup>58</sup>, risalente alla precedente nota sentenza sempre a Sezioni Unite 9 giugno 1989 n. 2786, che aveva affermato l'esigenza di salvaguardare il fondamento logico delle norme che costituiscono un'applicazione in materia tributaria della generale azione di ripetizione dell'indebito disciplinata dall'art. 38 D.P.R. n. 602/1973 e, al tempo stesso, di rispettare il principio costituzionale dell'art. 53 che pone a fondamento dell'obbligo tributario l'effettiva capacità contributiva di ciascun cittadino. Principi che già allora sembravano non tollerare un sistema legale che avesse impedito al contribuente di dimostrare, sia pure entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo fiscale da lui, per errore, in precedenza dichiarati<sup>59</sup>.

Occorre solo a questo punto verificare se le conclusioni raggiunte oggi dalla Suprema Corte fra le tesi in contrasto, per sua stessa ammissione ritenute corrette ed accettabili in relazione alla normativa applicabile alle situazioni controverse sottoposte al suo esame *ratione temporis*, possano ritenersi comunque valide in linea di principio perchè coerenti sul piano sistematico, conformi ai precetti costituzionali e, soprattutto, rispettose delle norme di dettaglio che disciplinano le diverse possibilità di rettifica della dichiarazione attualmente presenti nell'ordinamento.

Per risolvere in via di principio la questione della rettificabilità della dichiarazione occorre, allora, spostare l'indagine sulla verifica dell'esistenza di eventuali limiti sostanziali o processuali ai rimedi consentiti dalla legge con riferimento, più che alla dichiarazione intesa come mero atto, alla "*attività dichiarativa*" del contribuente e,

<sup>58</sup> *Supra*, par. 5.3.

<sup>59</sup> Cfr., Cass. SS.UU. 10 agosto 1992, n. 9459; Cass. 25 settembre 1993, n. 9274; 2 marzo 1994, n. 2068. Nel senso favorevole dell'ammissibilità della rettifica, mediante presentazione d'una istanza di rimborso, si è finalmente espressa, come si è visto, di recente la Cassazione a Sezioni Unite: cfr., *supra*, par. 5.4.

dunque, al complessivo comportamento tenuto dallo stesso, anche in momenti e sedi differenti.

Ciò che assume rilevanza nel perseguimento dell'obiettivo della corretta definizione della base imponibile del tributo, è, infatti, quella complessa attività svolta dal soggetto che si snoda attraverso la presentazione della dichiarazione originaria, la successiva automatizzata procedura di correzione automatica della dichiarazione medesima di cui ai citt. artt. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972, la "collaborazione" prestata in occasione dell'eventuale fase di controllo formale del dichiarato di cui al cit. art. 36-*ter* D.P.R. n. 600, oltre che la redazione di eventuale altra dichiarazione rettificativa presentata entro i maggiori termini di decadenza stabiliti dalla legge, per correggere eventuali errori commessi nella determinazione della base imponibile<sup>60</sup>.

Oltre tali ipotesi di rettifica, resterà comunque salva la possibilità per il contribuente di esperire l'azione tributaria della ripetizione dell'indebito per neutralizzare un errore commesso in una fase della predetta attività diretta alla liquidazione dell'imposta dovuta o di proporre tempestiva impugnazione degli atti con i quali l'Ufficio richiede il pagamento d'un imposta indebita.

##### 5.5. LA SVALUTAZIONE DELLA NATURA DELL'ERRORE E LA RILEVANZA DEL COMPORTAMENTO COMPLESSIVO DEL CONTRIBUENTE NELL'"ATTIVITÀ DEL DICHIARARE".

Gli aspetti più significativi che scaturiscono da questo più favorevole recente orientamento della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione in merito alla questione della rettificabilità della dichiarazione sono, a ben vedere, da un lato, la svalutazione del tipo di errore commesso dal contribuente e, dall'altro, il riconoscimento della rilevanza del complessivo comportamento tenuto del contribuente nell'"attività del dichiarare" che può, dunque,

<sup>60</sup> Cfr., art. 13, D.Lgs. n. 472/97, di cui *infra*, par. 5.8.

manifestarsi anche attraverso il compimento di più atti successivi nel tempo, purchè entro ragionevoli limiti posti dalla legge.

In effetti, l'impossibilità di desumere *prima facie* l'errore dal testo della dichiarazione, come non può tradursi nella sua definitiva non riconoscibilità da parte dell'amministrazione, in considerazione degli ampi poteri di indagine e di controllo ad essa spettanti<sup>61</sup>, così non può comportare il divieto per il dichiarante di ripristinare in altro modo la coincidenza tra i dati dichiarati e quelli della realtà.

Data l'eterogeneità e variabilità degli errori in cui può incorrere il contribuente in dichiarazione, far dipendere la rettificabilità dei dati dichiarati dalla natura degli stessi, come vorrebbe quella parte più rigorosa di giurisprudenza innanzi richiamata<sup>62</sup>, non appare argomento convincente.

Ciò che legittima la correzione o la rettifica della dichiarazione è, infatti, in linea di principio, il fatto obiettivo che gli elementi in essa riprodotti o le valutazioni in essa effettuate non rispondano al vero. Se così non fosse occorrerebbe riconoscere efficacia preclusiva agli effetti connessi alla presentazione della dichiarazione, in contrasto con le norme dell'ordinamento, che come si è già posto in rilievo, escludono tale definitività<sup>63</sup>.

Lo stesso concetto di riconoscibilità dell'errore essenziale, tradizionalmente valutato con riguardo ai negozi giuridici<sup>64</sup>, va oggi

<sup>61</sup> Si noti che non può prospettarsi, con riferimento alla dichiarazione tributaria, una tutela dell'affidamento dell'amministrazione che, sulla base di dati errati forniti dal contribuente, le consentisse di acquisire somme eccedenti il debito legalmente determinato, non potendosi riconoscere l'esigenza di tutelare una controparte cui sono conferiti poteri di controllo molto ampi ed, in particolare, quelli di rimuovere gli effetti provvisori che caratterizzano la dichiarazione stessa. Così, BATISTONI FERRARA, *La dichiarazione nel sistema dell'accertamento tributari*, cit., pag. 42.

<sup>62</sup> *Supra*, par. 5.3.

<sup>63</sup> *Supra*, par. 5.1. e 5.5.

<sup>64</sup> Secondo la dottrina civilistica, l'errore è causa di annullamento del negozio quando è essenziale (art. 1429 c.c.), nel senso che cade sulla natura o sull'oggetto del negozio, sull'identità o qualità dell'oggetto della prestazione o sull'identità o sulle qualità della persona; e quando è riconoscibile (art. 1431), nel senso che in relazione al contenuto, alle circostanze del contratto ovvero alla qualità dei contraenti, una persona di normale diligenza avrebbe potuto rilevarlo. Il predetto

più che mai analizzato alla luce di quella reciproca collaborazione che deve permeare l'attuale rapporto tra contribuente ed amministrazione nella concreta applicazione della legge d'imposta.

In quest'ottica si comprende, dunque, il motivo per il quale la nuova fase di liquidazione automatica dei dati dichiarati, sia ai fini delle imposte sui redditi, che dell'IVA, è attività essenzialmente diretta alla *regolarizzazione* degli aspetti formali della dichiarazione e alla *comunicazione* di dati ed elementi non considerati correttamente dal dichiarante<sup>65</sup>, con l'obiettivo di limitare l'insorgere del contenzioso su questioni immediatamente risolvibili ed evitare, quindi, la necessità per il contribuente di presentare apposita istanza di rimborso, o eventuale dichiarazione rettificativa, per eliminare gli errori commessi in sede di indicazione e valutazione della base imponibile.

Se a ciò si aggiunge la considerazione che tale attività di controllo è anche diretta ad evitare la *reiterazione* degli errori da parte del contribuente, sembra di potersi affermare che si assiste oggi ad una più compiuta *procedimentalizzazione* nel controllo della dichiarazione che è andata, in definitiva, a limitare e circoscrivere la natura di quelli in concreto rilevabili in altra sede, sia amministrativa, che giudiziale.

Del resto l'irrelevanza del tipo di errore commesso è oggi confermata, in linea di principio, dai nuovi strumenti previsti dalla legge attraverso i quali il contribuente può rimuovere, entro determinati limiti temporali e, salve eventuali preclusioni stabilite

dalla legge, gli errori commessi a suo danno (o a suo favore) nella dichiarazione presentata, di cui subito si riferirà.

#### 5.6. L'ERRORE COMMESSO IN DICHIARAZIONE E QUELLO RILEVABILE GIÀ NELLE SCRITTURA CONTABILI.

La possibilità riconosciuta oggi in via generalizzata al contribuente di far valere gli errori commessi in dichiarazione non significa, certo, che possa ammettersi una retrattabilità dell'atto dichiarativo *ad nutum*<sup>66</sup>: la dichiarazione, in quanto *veicolo informativo* diretto alla rappresentazione e valutazione delle singole fattispecie imponibili in funzione della determinazione dell'imposta dovuta ed in quanto atto diretto all'esercizio dell'attività di controllo e di accertamento da parte dell'amministrazione è certamente atto irretrattabile, se per retrattabilità si intende la possibilità che essa venga *deliberatamente sottratta* alla conoscenza degli uffici.

Ma l'irretrattabilità della dichiarazione, nel senso innanzi chiarito, non può, tuttavia, comportare il disconoscimento della

<sup>66</sup> Sul punto, cfr., BAFILE, *Sugli effetti della dichiarazione*, cit., pag. 413, secondo il quale se la dichiarazione fosse sempre retrattabile, la semplice ed immotivata affermazione del soggetto di voler ritirare o modificare la dichiarazione presentata comporterebbe l'obbligo immediato ed incondizionato di rimborsare i versamenti eseguiti e paralizzerebbe l'iscrizione a ruolo e i termini per l'accertamento dovrebbero ricominciare a decorrere dalla presentazione della dichiarazione successiva. Per la critica a queste considerazioni, DE MITA, *Discutendo sulla dichiarazione dei redditi*, in *Boll. trib.*, 1985, pag. 103 ss. Sulla rettificabilità in generale della dichiarazione, cfr., ancora: BAFILE, *Osservazioni sulla natura giuridica della dichiarazione tributaria*, cit., pag. 361; *Considerazioni sugli effetti della dichiarazione*, cit., pag. 935; ID., *Osservazioni sulla revocabilità della dichiarazione*, cit., pag. 251; MAGNANI, *Dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, pag. 455 ss.; ID., *Sulla dichiarazione dei redditi viziata da errore non materiale*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, pag. 230; BATISTONI FERRARA, *Dichiarazione tributaria, retrattabilità e rilevabilità degli errori*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, pag. 804 ss.; NUSSI, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di rimborsi da errata dichiarazione dei redditi*, in *Rass. trib.*, 1998, pag. 204 ss.

requisito della riconoscibilità risponde al generale principio di protezione dell'affidamento, in base al quale, la controparte che è venuta al contratto in buona fede non deve essere sacrificata. Va, comunque, rilevato che, seppure si volesse far capo all'essenzialità e alla riconoscibilità dell'errore, come configurati in materia civilistica, e come sembrerebbe ricavabile dall'indirizzo più rigoroso della Cassazione innanzi riportato, ciò comunque non comporterebbe ostacolo alla rettificabilità dei dati dichiarati in quanto un errore commesso in dichiarazione dovrebbe comunque ritenersi essenziale, perché ha inciso sull'atto o su uno dei suoi elementi in modo determinante, comportando una misura della prestazione diversa dal dovuto, e sarebbe riconoscibile in quanto l'amministrazione avrebbe potuto rilevarlo nell'esercizio dei suoi ordinari poteri d'indagine.

<sup>65</sup> Disciplinata, rispettivamente, dagli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis D.P.R. n. 633/1972: cfr., *supra*, par. 4.1.

possibilità per il contribuente di far comunque valere gli errori commessi.

Le considerazioni che seguiranno concernono in particolare la dichiarazione presentata ai fini delle imposte sui redditi, ma le stesse possono ritenersi estensibili, in linea di principio, anche agli altri settori impositivi, attesa la già rilevata analogia tra le modalità di adempimento dell'obbligo dichiarativo nell'ambito degli schemi applicativi dei singoli tributi.

Risulta, infatti, innanzitutto pacifico che la dichiarazione possa essere modificata con riguardo agli *errori materiali o di calcolo* effettuati in sede di computo della base imponibile o dell'imposta dovuta o dell'entità dell'eccedenza d'imposta riportata a nuovo o chiesta a rimborso, nonché di quelli errori commessi in occasione della compilazione dei singoli righe o quadri dei modelli dichiarativi.

Si tratta, invero, di errori rilevabili *prima facie* dalla lettura della dichiarazione per i quali nessun dubbio si è mai posto in ordine alla loro emendabilità; del resto, il potere di correggere tali tipi di errore spetta allo stesso Ufficio, in sede di formazione dei ruoli<sup>67</sup>.

La conferma della loro "irrilevanza" ai fini della questione in oggetto si ritrova, del resto, per ciò che riguarda le imposte dirette nella stessa legge ed in particolare nei citt. artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 (ed attualmente anche nell'art. 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972, per quanto attiene all'IVA) già nel testo corrispondente alla loro originaria formulazione, da cui già risultava l'obbligo degli uffici finanziari competenti di correggere gli errori materiali o di calcolo commessi dal dichiarante non soltanto a suo danno, ma anche a suo vantaggio, indipendentemente dalla presentazione di un'apposita istanza di rimborso<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> Si noti, al riguardo che, ai sensi dell'art. 41 D.P.R. n. 602/1973, per quel che attiene alle imposte dirette, lo stesso Ufficio è tenuto ad effettuare il rimborso delle maggiori somme iscritte a ruolo per effetto di errori materiali o duplicazioni dovuti all'ufficio stesso (comma 1) o il rimborso della differenza dovuta rispetto al computo dell'esatto ammontare delle ritenute d'acconto, nonché di eventuali crediti d'imposta indicati in dichiarazione, in sede di liquidazione ex art. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973 (comma 2).

<sup>68</sup> Solo in un primo momento si riteneva che l'ufficio avrebbe dovuto correggere, ex art. 36-*bis* cit., l'errore materiale solo se commesso a danno del contribuente; lo

Non altrettanto pacifica è stata invece, in materia, come si diceva, la rilevabilità degli *errori di fatto e di diritto* in cui, quindi, l'errore ricada sulla rappresentazione dei fatti fiscalmente rilevanti o scaturisca da un'erronea applicazione della legge; né di quelli cd. *di valutazione* riguardanti, in particolare, la determinazione quantitativa della base di commisurazione del tributo.

Ancora più problematica, è l'ipotesi in cui gli errori ricadono su quelle *scelte di natura dispositiva* che riguardano, ad es., l'alternativa tra regimi contabili, le opzioni tra il riporto a nuovo, il rimborso o la compensazione delle eccedenze d'imposta, le scelte tra regimi di tassazione di determinati redditi, l'adeguamento dei ricavi o compensi dichiarati a quelli determinati in base ai cd. parametri o agli studi di settore o del reddito d'impresa al reddito imponibile minimo calcolato secondo la disciplina delle cd. società non operative di cui all'art. 30 della L.23 dicembre 1994, n.724.

In questi casi appare, infatti, difficilmente sostenibile ammettere la possibilità d'un ripensamento del contribuente, dipendendo il comportamento dello stesso da una manifestazione di volontà. Pertanto, salva l'ipotesi di revoca della originaria dichiarazione presentata e sostituzione della stessa entro gli ordinari termini di scadenza, potrebbe ritenersi ammissibile la rettifica degli stessi solo in caso di rilevazione di un vizio della volontà<sup>69</sup>.

A ben vedere, in ordine a tali scelte dispositive esercitate in dichiarazione, occorrerebbe distinguere i casi in cui l'errore in cui è incorso il contribuente concerna *l'esercizio della scelta discrezionale*

stesso Ministero, riconobbe il rimborso d'ufficio anche per errori commessi a danno dell'amministrazione già con circ. n. 7/1946 del 30 aprile 1977.

<sup>69</sup> Sul punto, cfr., ris. min. 14 ottobre 2002, n. 325/E emessa a seguito d'un'istanza di interpello presentata da un contribuente che intendeva rettificare, mediante successiva dichiarazione presentata ai sensi del comma 8-*bis* dell'art. 2 D.P.R. n. 322/98, su cui più diffusamente, *infra*, par. 5.11., la scelta operata nella dichiarazione originaria di tassazione per intero e non per quote d'una plusvalenza realizzata nell'anno. In tal caso, l'Ufficio ha ritenuto, correttamente, non rettificabile il dato dichiarato in quanto, nella fattispecie prospettata, non era dato rilevare un errore rilevante ed essenziale, ma un errore su una scelta di natura dispositiva rettificabile solo in presenza di errori generati da dolo, violenza od errore.



o facoltà prevista dalla legge, dal caso in cui l'errore sia stato commesso *in sede di esecuzione* della scelta effettuata.

In tale ultima evenienza si dovrebbe, infatti, ammettere in linea di principio la modificabilità di quegli errori originati da un'errata interpretazione ed applicazione del criterio in concreto adottato<sup>70</sup>.

Così, ad es., riferendoci alla disciplina dei cd. parametri o degli studi di settore<sup>71</sup>, non dovrebbe escludersi la possibilità di far valere eventuali errori commessi dal contribuente in sede di determinazione dei componenti sia positivi che negativi richiesti dalla legge ai fini della valutazione della congruità dei ricavi o compensi dichiarati, mentre andrebbe sicuramente negata la modificabilità della scelta esercitata dal contribuente in funzione dell'adeguamento o dello scostamento dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a maggiori ricavi o compensi calcolati, salve le suddette limitate ipotesi in cui la scelta operata possa ritenersi essere stata originata da errore, violenza o dolo.

Alcune considerazioni vanno poi fatte con riguardo al caso degli errori commessi dal contribuente nella determinazione dei redditi determinabili in base a scritture contabili. Ed invero, la questione della rilevanza degli errori commessi in tale sede implica l'approfondimento dell'indagine sui limiti di rettificabilità delle stesse scritture contabili nelle quali avviene, prima che in dichiarazione, la rappresentazione e valutazione dei fatti suscettibili di valutazione economica.

Già in precedenza si sono posti in rilievo i punti di contatto tra le scritture contabili e la dichiarazione<sup>72</sup>.

Le scritture contabili costituiscono, come si ricorderà, dichiarazioni di scienza, che, in quanto tali, non escludono la rettifica dei dati in esse indicati per l'*irrilevanza* del dato registrato rispetto a quello desumibile dal verificarsi del reale accadimento di un fatto o atto falsamente registrato, benché le stesse siano caratterizzate da

<sup>70</sup> Cfr., sul punto, MANZONI, *La dichiarazione dei redditi - natura e funzione*, cit., pag. 621.

<sup>71</sup> Cfr., art. 3, L. 28 dicembre 1985, n. 549; art. 62-bis, D.L. 30 agosto 1993, n. 331 e succ. modif. ed integr.

<sup>72</sup> Cfr., *supra*, par. 3.3.

quell'effetto derivante dal carattere impegnativo e vincolante del contenuto dei fatti o atti in esse riprodotto.

Sul piano civilistico, la rettifica dei dati contabili dovrebbe, allora, pacificamente ammettersi almeno fino a quando tali scritture non acquistano una propria definitività che coincide, di norma, con il momento in cui le stesse assumono una loro propria rilevanza esterna attraverso la pubblicazione del bilancio, ove prescritto, o con la redazione dell'inventario per i soggetti non obbligati a tale adempimento<sup>73</sup>.

Allo stadio dell'attuale legislazione vigente ed in attesa del definitivo recepimento in Italia di quel lungo processo di transizione

<sup>73</sup> L'art. 2435 c.c., come di recente sostituito dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 che ha modificato l'intero capo V del codice civile con decorrenza 1 gennaio 2004, prescrive la pubblicazione mediante deposito presso l'ufficio del registro delle imprese a cura degli amministratori, entro trenta giorni dall'approvazione, di una copia del bilancio corredata dalla relazione sulla gestione, dalla relazione del collegio sindacale e dal verbale di approvazione dell'assemblea; a tal fine l'invio telematico equivale alla notificazione a mezzo posta (art. 14, comma 3, decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000). I documenti da depositare (copia del bilancio, relazioni a corredo, verbale di assemblea, relazione dei sindaci, elenco dei soci), non dovendo possedere carattere di originali con firme autentiche, di copie autentiche, né di estratti in forma autentica, possono essere validamente rappresentati da documenti digitali conformi ai documenti analogici trascritti e sottoscritti sui libri sociali. La presentazione per via telematica, tramite il sistema sopra indicato, è svolta con modalità che assicurano l'avvenuta consegna dei documenti inviati. L'apposizione della marcatura temporale alla documentazione inviata avviene automaticamente al momento della ricezione. L'avviso di ricevimento telematico rilasciato dal sistema informatico costituisce prova dell'avvenuto deposito, riportandone la data e l'ora. Il sistema consente ogni momento di controllare lo stato di avanzamento della pratica. La camera di commercio, presso la quale il deposito è stato effettuato, provvede ai controlli previsti dal D.P.R. n. 581/1995; qualora il controllo non dia esito positivo, la camera di commercio contatterà, tramite il sistema informatico, il soggetto che ha effettuato il deposito affinché provveda alla regolarizzazione degli adempimenti. A seguito dell'assegnazione del numero di protocollo da parte dell'ufficio, al soggetto che ha eseguito il deposito sarà inviata telematicamente la ricevuta del protocollo, presso l'indirizzo di posta elettronica registrato all'atto dell'abilitazione o della trasmissione. Completato il procedimento di protocollo, i documenti inviati saranno archiviati otticamente e resi immediatamente disponibili alla consultazione del pubblico: così D.M. 20 marzo 2003.

delle direttive contabili ai principi contabili internazionali avviato da tempo<sup>74</sup>, in presenza di errori commessi in contabilità non è, infatti, oggi ancora possibile procedere ad una correzione degli stessi mediante *rettifica del saldo di apertura* degli utili portati a nuovo, come invece già ammesso dai principi contabili internazionali.

In particolare, secondo lo IAS n. 8, in presenza di errori matematici o di quelli derivanti dalla non corretta applicazione dei criteri contabili, oppure in presenza di errori derivanti da una distorta interpretazione di fatti, da negligenze nella raccolta di dati e di informazioni disponibili, nonché da frodi, il bilancio d'esercizio

<sup>74</sup> Tale lungo processo, tendente ad armonizzare gli IAS (International Accounting Standard) esistenti, oltre che gli IFRS (International Financial Reporting Standard) e di estendere gli stessi anche alle società non quotate, è iniziato con la Comunicazione della Commissione UE n. 508 del 14 novembre 1995. In particolare detta Comunicazione, partendo dalla constatazione che la globalizzazione dei mercati finanziari impone una comunicazione economica e finanziaria dei dati contabili comparabile su scala mondiale, ha individuato la necessità di allineare le direttive contabili esistenti agli IAS e l'esigenza di instaurare una collaborazione con lo IASC (International Accounting Standard Board) per l'armonizzazione dei principi contabili adottati in oltre 25 paesi. Sulla stessa linea d'intervento la successiva Comunicazione della Commissione UE n. 359 del 13 giugno 2000 che ha anche esplicitato i tempi ed i modi di questo processo tendente a modernizzare le direttive contabili esistenti per ridurre i possibili conflitti con gli IAS e pervenire alla loro armonizzazione. Sulla base di questa strategia, la Commissione ha elaborato una proposta di regolamento, approvato il 19 luglio 2002 con il n. 1606, dove si stabilisce l'obbligo per tutte le società quotate nei paesi UE di redigere il bilancio consolidato conformemente agli IAS a partire dal 1 gennaio 2005. Nel contempo è stata approvata la Direttiva 2001/65/CE del 27 settembre 2001, recepita in Italia con D.Lgs. 30 dicembre 2003, n. 394, che integra la IV Direttiva (del 1978) e la VII Direttiva (del 1983), consentendo la valutazione degli strumenti finanziari (crediti, titoli a reddito fisso, azioni e partecipazioni azionarie in società diverse da imprese controllate e collegate, derivati) secondo il cd. valore equo (*fair value*), così come previsto dallo IAS 39. Infine è stata approvata la Direttiva 2003/51 di modifica strutturale alle norme in materia di bilancio di esercizio delle società e di bilancio consolidato, anche di banche e di imprese di assicurazione, che intende eliminare le incompatibilità con gli IAS in vigore, consentire l'utilizzo degli IAS anche alle società non quotate ed aggiornare l'assetto delle direttive contabili per offrire un quadro d'informazione finanziaria in linea con la moderna prassi economico-contabile.

deve essere presentato come se l'errore fosse stato corretto nell'esercizio in cui venne commesso e non in quello in cui l'errore venne scoperto.

In Italia, invece, in attesa della predetta generalizzata adozione dei principi contabili internazionali, non è ancora possibile esporre nel bilancio di chiusura di un esercizio valori difformi da quelli di apertura del periodo successivo.

Nel rispetto del principio della continuità dei bilanci, secondo quanto si ricava anche dai principi contabili nazionali ed, in particolare, dal principio n. 29 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri, l'ammontare dell'errore deve partecipare, infatti, alla determinazione dell'utile o della perdita solo *nell'esercizio corrente* mediante la rilevazione di una posta straordinaria nel conto economico dell'esercizio in cui si esso si è manifestato (sopravvenienze attive o passive).

L'unico caso in cui potrebbe essere effettuata una rettifica d'un errore commesso nelle scritture in un esercizio successivo, che richiederebbe, comunque, una nuova approvazione del bilancio rettificato da parte dell'assemblea, si avrebbe nel caso in cui l'errore fosse di tale entità da rendere completamente fuorviante o inattendibile il bilancio in precedenza approvato. Ipotesi, quest'ultima, che presuppone, dunque, una previa verifica della validità legale del bilancio e l'osservanza del procedimento d'impugnazione di cui all'art. 2378 c.c.<sup>75</sup>.

Di conseguenza, se oggi non è (ancora) possibile correggere l'errore direttamente il bilancio, l'unico rimedio per ripristinare la correttezza di un dato errato, poi confluito nel reddito imponibile è, dunque, quello di procedere alla rettifica della dichiarazione presentata.

Atteso, infatti, l'obbligo per i soggetti tenuti alle scritture contabili di rappresentare il risultato d'esercizio conseguito in dichiarazione o in via diretta (come avviene in riferimento agli esercenti arti e professioni, nonché alle imprese cd. minori), o attraverso il filtro del conto economico (imprese soggette a contabilità ordinaria), prima di apportare ad esso quelle

<sup>75</sup> Articolo sostituito dall'art. 1, comma 1 del cit. D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

modificazioni che si impongono per il diverso operare dei principi tributari rispetto a quelli civilistici, a ben vedere è con la presentazione della dichiarazione che, in linea di principio, si esaurisce la possibilità di correggere eventuali errori commessi, anche in sede di redazione delle scritture.

Si consideri, al riguardo, che la stessa Cassazione, con sent. 28 settembre 1994, n. 7904<sup>76</sup> ha ammesso in passato la rettifica della dichiarazione nel caso in cui determinati costi, inseriti nelle scritture contabili, non fossero stati riportati nel conto economico posto a base della dichiarazione, mediante la presentazione di una nuova dichiarazione rettificativa (salvo il verificarsi di preclusioni correlate a norme procedurali per la contestazione del debito tributario), nel rispetto delle "modalità (escluso il termine) previste dalla disciplina tributaria per la redazione o approvazione del bilancio e per la redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi".

Altra questione da considerare è quella in cui determinati accadimenti economici non siano affatto confluiti nelle scritture contabili dell'imprenditore (o professionista). In questa circostanza occorre infatti chiedersi se, una volta presentato il bilancio - o redatto l'inventario per i soggetti non tenuti a detto obbligo - e presentata la relativa dichiarazione, quest'ultima possa essere successivamente emendata per recepire i predetti fatti non confluiti in contabilità.

Per ciò che attiene ai componenti positivi, la risposta è sicuramente positiva.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 75 T.U.I.R. ed attualmente del comma 3 dell'art. 109 del T.U.I.R., come modificato dal D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell'IRES, infatti, i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito, *anche se non risultano imputati a conto economico*.

La mancata rilevazione di un componente *positivo* in contabilità, infatti, come potrebbe essere sanata direttamente in dichiarazione, in via extracontabile, attraverso una apposita variazione in aumento del reddito imponibile, così potrebbe essere emendata in sede di successiva dichiarazione presentata entro gli ordinari termini stabiliti

dalla legge o mediante dichiarazione rettificativa presentata nel rispetto dei rigorosi termini di decadenza previsti per la correzione di errori commessi in danno all'amministrazione (cd. ravvedimento operoso)<sup>77</sup>.

Più problematica è invece la questione della mancata deduzione di un *componente negativo* nell'esercizio di competenza non rilevato nelle scritture che va, peraltro, diversamente affrontata tenendo presenti le norme vigenti *ante e post* il 31 dicembre 2003; e ciò in considerazione delle novità introdotte a partire dall'esercizio 2004 in materia di bilancio d'esercizio dalla riforma del diritto societario di cui al D.Lgs. n. 6/2003 e delle nuove norme del T.U.I.R., come modificate dal D.Lgs. n. 344/2003 istitutivo dell'IRES, che hanno attuato, come si ricorderà, il pieno disinquinamento del bilancio dall'operare dei principi di determinazione del reddito imponibile<sup>78</sup>.

Il problema va, innanzitutto, affrontato con riferimento a determinate preclusioni esistenti nell'ordinamento.

In particolare, con riferimento ai soggetti obbligati alla redazione del bilancio, il comma 4 dell'art. 75 T.U.I.R., ora comma 4 dell'art. 109, nuovo T.U.I.R., impedisce di dedurre nella sola dichiarazione fiscale costi non correttamente imputati al conto economico; mentre il comma 3, primo periodo dell'art. 61, D.P.R. n. 600/1973, con riguardo alla generalità dei contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili, esclude la possibilità di provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le relative risultanze<sup>79</sup>.

Il divieto di dedurre componenti negativi non imputati in contabilità è, tuttavia, circoscritto ai costi ed oneri diversi da quelli che, pur non essendo imputabili a conto economico, sono deducibili per *disposizione di legge* (art. 75, comma 4 cit.; ora art. 109, comma 4, lett. b) nuovo T.U.I.R.) o di costi ed oneri che, benché imputati a conto economico di un esercizio precedente, sono deducibili in un *esercizio successivo*, secondo quanto specificato dal secondo periodo

<sup>77</sup> Sui quali, più diffusamente, *infra*, par. 5.8.

<sup>78</sup> Già in precedenza diffusamente considerate: *supra*, par. 3.4.

<sup>79</sup> Come si ricorderà, tali norme vanno lette in funzione della garanzia da esse apprestata a favore del contribuente nell'ambito della procedura di accertamento: sul punto, cfr., *supra*, par. 3.1.

<sup>76</sup> Riportata in *Le Società*, 1995, pag. 171.

del cit. comma 4, dell'art. 75 ed, attualmente, dal comma 4, lett. a) del cit. art. 109.

In tali casi, infatti, la legge non stabilisce espressamente una deroga al principio innanzi specificato dell'ineducibilità dei costi non risultanti in contabilità, ma è diretta a far emergere, sul piano fiscale, quei costi ed oneri che si manifestano soltanto a risultato civilistico acquisito e che, proprio in quanto commisurabili in base agli utili che emergono dal bilancio, non potrebbero essere stati già tenuti presenti in contabilità; oppure quei costi che, per legge, sono ammessi in deduzione in un dato periodo d'imposta, benché per loro natura non possano essere riportati in contabilità; od infine quei costi ed oneri la cui deduzione è rinviata in conformità al principio di competenza.

Così avviene, ad es., per le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti, agli amministratori delle società e agli associati in partecipazione, che sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla loro imputazione a conto economico, ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 62, T.U.I.R., ed ora del comma 5 dell'art. 95 nuovo T.U.I.R.; od ancora, per i beni relativi ad aziende concesse in affitto o in usufrutto le cui quote di ammortamento, anche se calcolate e imputate nella contabilità tenuta dal locatore o dal nudo proprietario, sono riconosciute in deduzione a favore dell'affittuario o dell'usufruttuario, secondo quanto stabilito dal comma 9 dell'art. 67, T.U.I.R., ora comma 8 dell'art. 102 del nuovo T.U.I.R.<sup>80</sup>

In applicazione delle regole proprie del sistema tributario ed, in particolare in ossequio ai principi di competenza ed inerenza dei redditi determinabili in base a scritture contabili, alcuni costi, infine, rilevano fiscalmente in tutto o in parte in epoca successiva alla loro maturazione e, quindi, alla loro imputazione a conto economico, attraverso apposite variazioni in diminuzione effettuate in sede di dichiarazione.

<sup>80</sup> Come rilevato già in POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, pag. 164.

Così avviene, ad es., per la deducibilità delle spese di rappresentanza o delle spese di pubblicità e di propaganda<sup>81</sup> o per la deduzione della quota eccedente il plafond di deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria<sup>82</sup>.

Il principio dell'ineducibilità dei componenti negativi non transitati in contabilità subisce, ancora, una rilevante eccezione nei casi in cui si tratti di spese ed oneri *specificamente* afferenti a quei ricavi e proventi che, "pur non risultando imputati a conto economico, concorrono comunque a formare il reddito, se e nella misura in cui risultino dal elementi certi e precisi", di cui al cit. comma 4, terzo periodo, dell'art. 75, trasfuso anch'esso nell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 109 nuovo T.U.I.R.

Tale disposizione, com'è noto, è diretta ad evitare che in sede di accertamento, in presenza di attività non dichiarate, l'Ufficio procedesse a rettificare la base imponibile dichiarata dal contribuente attraverso il ricalcolo di meri ricavi lordi e non dei maggiori ricavi accertati al netto dei costi di diretta imputazione che risultino effettivamente sostenuti. Riconoscimento che oggi avviene, addirittura, per i costi o spese sostenute per attività costituenti illecito civile o amministrativo, essendo stata espressamente vietata per legge la deducibilità di quei soli costi e spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili quali reato<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> Di cui al comma 2 dell'art. 74 T.U.I.R., ora trasfuso nel comma 2 dell'art. 108 nuovo T.U.I.R.

<sup>82</sup> Di cui al comma 7 dell'art. 67 T.U.I.R., ora comma 6 del cit. art. 102 nuovo T.U.I.R.

<sup>83</sup> Ai sensi del comma 4 dell'art. 14 della L. 24 dicembre 1993, n. 537, nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, T.U.I.R., devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria. Con l'art. 2, comma 8, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 è stato aggiunto il comma 4-bis al predetto art. 14 al fine di chiarire che "nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti". Di conseguenza, l'ineducibilità dei costi

Al riguardo occorre ancora chiedersi se il riconoscimento dei predetti costi specifici debba avvenire solo in sede di accertamento (come tradizionalmente è stato sempre ritenuto) o se, viceversa, esso possa verificarsi anche con riguardo all'ipotesi in cui il contribuente, spontaneamente, decida di ragguagliare i propri ricavi dichiarati alla loro entità effettiva ed imputare, così, i costi relativi, mediante presentazione di apposita dichiarazione rettificativa.

Il tenore letterale delle norme citate, non sembrerebbe escludere questa seconda possibilità: la legge, infatti, afferma solo il predetto principio della deducibilità dei costi specificamente afferenti ricavi ed altri proventi non contabilizzati, senza limitare la sua operatività nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria.

Il contribuente che intende avvalersi della possibilità della rettifica della originaria dichiarazione presentata per far emergere ricavi non contabilizzati, potrebbe (o, anzi, dovrebbe), quindi, incrementare il reddito imponibile o la perdita dichiarati d'un ammontare calcolato già al netto dei costi specifici non computati.

Va ulteriormente considerato che gli errori commessi in sede contabile potrebbero essere anche *implicitamente* sanati nei casi in cui la mancata deduzione di un certo costo, o la mancata tassazione

---

scatta solo nel caso in cui i redditi o le spese siano riconducibili a fatti e attività qualificabili come reato e non anche quando gli stessi componenti negativi siano riconducibili a fatti o ad attività che costituiscono illecito civile e amministrativo. Dovrebbero, pertanto, ritenersi deducibili i costi sostenuti, ad esempio, per la stampa di pubblicazioni, senza il rispetto delle prescrizioni della legge sulla pubblicazione e la diffusione della stampa periodica, essendo stato depenalizzato il reato connesso di diffusione di stampa clandestina dai D.Lgs. n. 507/1999 (art. 663-bis c.p.). Allo stesso modo, i contribuenti che organizzano spettacoli o intrattenimenti pubblici senza licenza dovrebbero potersi dedurre le spese connesse all'organizzazione degli stessi eventi, non rilevando questi accadimenti più penalmente, secondo l'art. 666 c.p. o potrebbero dedurre costi sostenuti per il commercio non autorizzato di cose preziose, prima sanzionato penalmente dall'art. 705 c.p. Al contrario, le spese sostenute da un professionista per l'attrezzatura o i materiali utilizzati per l'attività svolta abusivamente, dovranno ritenersi ineducibili, atteso che il comportamento in tal modo tenuto un illecito penale ai sensi dell'art. 348 c.p.: così, SANTACROCE, *Stop alla deducibilità dei costi quando c'è di mezzo un reato*, in *Il sole 24 ore* del 4 febbraio, 2003, pag. 25.

di un dato provento, non determini l'assoluta irrilevanza di quel determinato componente economico in considerazione dell'eventuale legittima sua rilevabilità in epoca successiva, anche se in altro aggregato economico.

Si pensi, ad es. alla mancata deduzione di quote di ammortamento calcolate in misura inferiore al 50% dell'aliquota fiscalmente ammessa, ineducibile negli esercizi successivi, ma deducibile sotto forma di costo residuo dei beni non completamente ammortizzati, in caso di loro eliminazione o alienazione<sup>84</sup>; o al mancato accantonamento delle quote di trattamento di fine rapporto compensate dal maggior costo deducibile nell'esercizio di cessazione del rapporto di lavoro<sup>85</sup>.

Resta, infine, da fare un'ulteriore considerazione sull'ipotesi di errori commessi solo in sede di dichiarazione con riguardo a quei componenti negativi stimati in via forfetaria o in riferimento ad elementi reddituali positivi o negativi originati da norme cd. sovvenzionali che, soltanto a partire dal periodo d'imposta 2004, come si ricorderà, possono essere ammessi in deduzione, *indipendentemente dalla previa imputazione in contabilità*, essendo state recepite nel sistema le norme tendenti ad eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio d'esercizio<sup>86</sup>.

Allentandosi il legame tra risultanze contabili ed evidenziazione di fatti fiscalmente rilevanti attraverso l'adozione della nuova regola della rappresentazione dei predetti componenti nella sola dichiarazione, potranno verificarsi, infatti, ipotesi di rettifica di componenti negativi o positivi comunicati solo in sede di dichiarazione, senza che risultino prove (di primo grado) della loro

---

<sup>84</sup> Ai sensi dell'art. 67, commi 4 e 5, e 54, commi 2 e 3 T.U.I.R., come ritenuto ammissibile dalla stessa Cassazione: cfr., in partic., sent. 21 ottobre 1998, n. 10412 in *Rass. trib.*, 1999, II, pag. 522 ss.; attualmente tale deduzione è consentita dal comma 4 dell'art. 102, e dai commi 2 e 3 dell'art. 86 nuovo T.U.I.R.

<sup>85</sup> Cfr., art. 70, T.U.I.R., ora 105, nuovo T.U.I.R. Sulla questione, così pure, LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 232 s.

<sup>86</sup> *Supra*, par. 3.4.

esistenza o della loro concreta misura, già nell'ambito delle scritture contabili (prove di secondo grado)<sup>87</sup>.

Per detti componenti, dunque, ammettere la rettificabilità, non solo nelle ipotesi di errori *materiali* o di *calcolo* commessi in dichiarazione, come pacificamente sino ad oggi riconosciuto in sede dottrinale e giurisprudenziale, ma anche per *errori di diritto* o di *valutazione*, come dovrebbe comunque ammettersi secondo l'attuale orientamento più liberale espresso dalle Sezioni Unite della Cassazione significa, dunque, riconoscere un ampio margine di discrezionalità al contribuente.

Costui potrà, infatti, correggere gli errori commessi non solo in sede di valutazione dei componenti tassabili in occasione della presentazione della dichiarazione originaria, ma anche in occasione di una eventuale successiva rimediazione sulla misura della stima comunicata all'amministrazione finanziaria che potrebbe essere effettuata in occasione della presentazione d'una dichiarazione rettificativa, entro i termini di decadenza assegnati dalla legge<sup>88</sup>, senza lasciare alcuna traccia dell'eventuale errore commesso nell'ambito delle scritture contabili.

L'unico riflesso dell'avvenuta modifica dell'entità dei costi stimati si avrà, infatti, ancora "in via sintetica" nella rideterminazione, ove necessaria, dell'entità delle riserve di utili poste dalla legge a garanzia della distribuzione di utili tassati e, per l'effetto, nella consistenza della fiscalità differita collegata al riassorbimento progressivo delle differenze temporanee tra utile civile e reddito imponibile<sup>89</sup>.

Come si è già considerato, infatti, a fronte della deduzione solo fiscale di determinati costi stimati o di quelli originati da norme sovvenzionali, il legislatore della riforma di cui al D.Lgs. n. 344/2003, ha posto come condizione la previsione dell'accantonamento d'una corrispondente entità di riserve di patrimonio netto a copertura del beneficio fruito (cfr., comma 4, lett. b) dell'art. 109 nuovo T.U.I.R.). Se esistono utili o riserve nell'economia

dell'impresa, questi devono essere mantenuti fino a concorrenza delle deduzioni forfetarie non imputate a conto economico: l'impresa sarà libera di distribuire utili o riserve eccedenti, ma incorrerà nella tassazione qualora tali distribuzioni intacchino il livello di patrimonio netto che funge da copertura dei benefici fiscali fruiti.

Se, allora, per effetto d'un errore commesso, ad es., nella sottostima degli ammortamenti su beni materiali ammessi fiscalmente in deduzione, il contribuente dovesse presentare una dichiarazione rettificativa per aumentare l'entità del componente negativo deducibile<sup>90</sup>, sarebbe tenuto a verificare l'entità delle riserve di patrimonio netto e procedere ad un'eventuale integrazione della copertura, ove possibile, con riserve formate con utili d'esercizio, anche conseguiti successivamente al periodo d'imposta in cui si riferisce la deduzione, come espressamente previsto dalla norma in questione. Ove non adeguasse detta consistenza, infatti, venendosi a determinare una minore entità delle restanti riserve di patrimonio rispetto ai costi dedotti e non imputati a conto economico, l'impresa sarebbe tenuta a tassare, in caso di distribuzione, quella parte delle riserve patrimoniali (non tassate) eccedenti il patrimonio netto contabile.

Nel caso inverso e, cioè, nel caso di errore commesso nella sovrastima d'un dato componente negativo rispetto ai limiti fiscalmente ammessi, invece, l'eventuale dichiarazione rettificativa presentata per ridurre la misura effettivamente deducibile dello stesso non dovrebbe portare ad una rideterminazione dell'entità delle riserve e fondi del patrimonio netto.

Si dovrebbe, infatti, ritenere che per effetto della rettifica operata l'impresa si troverebbe nella condizione di avere una maggiore copertura a fronte di future distribuzioni di utili o di riserve patrimoniali formate con utili; ed invero, se al momento della (maggiore) deduzione operata nell'originaria dichiarazione presentata l'entità delle riserve poste a garanzia era già capiente, tale entità lo sarebbe comunque anche dopo la modifica operata.

<sup>87</sup> Su questi temi, si rinvia a quanto già in precedenza osservato al parr. 3.3.

<sup>88</sup> Su cui, più diffusamente, *infra*, par. 5.7. e succ.

<sup>89</sup> Sul punto, cfr., in partic., *supra*, par. 3.4.

<sup>90</sup> Sulla opportunità di presentare una dichiarazione integrativa a favore del contribuente e non procedere soltanto mediante presentazione di un'istanza di rimborso si rinvia a quanto considerato *supra*, parr. 5.10. e 5.11.

L'altra traccia "sintetica" della rettifica, in entrambi i casi innanzi prospettati, la si avrebbe, dunque, solo nella rideterminazione delle eventuali imposte anticipate e differite calcolate al momento della (minore o maggiore) deduzione operata nella dichiarazione originaria<sup>91</sup>.

#### 5.7. I RIMEDI OFFERTI DALL'ORDINAMENTO PER LA MODIFICA DEI DATI DICHIARATI: LA DICHIARAZIONE REVOCATA E LA DICHIARAZIONE TARDIVA.

A questo punto dell'indagine occorre soffermarsi sugli strumenti legislativi con i quali il contribuente può, attualmente, far valere il suo diritto di correggere gli errori effettuati in sede di riproduzione dei fatti suscettibili di valutazione economica oggetto d'imposizione o per far emergere elementi o dati omessi o valutati ed apprezzati in dichiarazione in modo non conforme alla realtà materiale.

L'indagine consentirà di mettere in evidenza la disarmonia esistente tra la posizione di quella parte della giurisprudenza ancorata al dato formale della dichiarazione, che non era ancora giunta a considerare la questione esaminando la complessa *attività del dichiarare* di cui si è in precedenza discusso<sup>92</sup> e l'orientamento più liberale perseguito nei tempi più recenti, oltre che dalla giurisprudenza, anche dalla stessa amministrazione finanziaria che, come subito si riferirà, sembrava già ammettere la rettifica del dichiarato anche oltre i limiti *esterni* all'atto stesso.

<sup>91</sup> Con la Riforma del diritto societario introdotta con D.Lgs. n. 6/2003 è stata ufficializzata, come si è già considerato, la fiscalità differita nei bilanci d'esercizio, sino ad ora richiesta esclusivamente dai principi contabili. Le imposte da imputare all'esercizio sono non soltanto quelle correnti e, cioè quelle da liquidare in dichiarazione, ma anche quelle anticipate o differite in quanto collegate a componenti di reddito deducibili o tassabili in esercizi diversi da quelli di imputazione nel conto economico. Per maggiori approfondimenti, cfr., *supra*, par. 3.4.

<sup>92</sup> Su cui, diffusamente, *supra*, par. 5.5.

Per effetto dell'introduzione nel sistema delle nuove regole di rettifica della dichiarazione si renderà necessario tentare di fornire un'interpretazione sistematica delle disposizioni attualmente vigenti nell'ordinamento che, secondo differenti istituti ed entro determinati limiti, regolano la complessa ed intricata materia con l'orientamento recentemente espresso dalle Sezioni Unite della Cassazione che ammette, come si ricorderà, la rettificabilità della dichiarazione a prescindere dal tipo di errore commesso dal contribuente.

Una dichiarazione viziata da errori, sia di diritto che di fatto, può essere, innanzitutto, *revocata*, e sostituita da altra e diversa dichiarazione, entro i termini di decadenza stabiliti dalla legge.

Quest'ipotesi va tenuta distinta dalla vera e propria rettifica della dichiarazione, in quanto la seconda dichiarazione, essendo tempestiva al pari di quella revocata, non soggiace ad alcuna limitazione.

Tale nuova dichiarazione potrà, peraltro, contenere anche differenti scelte dispositive rispetto a quelle contenute nella dichiarazione revocata, non venendosi a porre per essa la questione della vincolatività e definitività degli effetti scaturenti da manifestazione di volontà (anche se non negoziali) a carattere recettizio di cui si è più volte parlato, in considerazione della completa sostituzione della seconda dichiarazione alla prima.

Lo stesso discorso concerne la eventuale dichiarazione *tardiva*, che può essere presentata attualmente entro novanta giorni (e non più trenta) dalla scadenza del termine annuale che, secondo un principio d'ordine generale già presente nelle leggi d'imposta, oggi ribadito nell'art. 2, comma 7 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, si considera valida, salva l'applicazione delle consequenziali sanzioni per il ritardo della sua presentazione<sup>93</sup>.

Oltre le predette ipotesi, la rettificabilità del dichiarato incontra, invece, specifiche limitazioni.

<sup>93</sup> Dello stesso avviso la stessa amministrazione finanziaria che ha confermato la possibilità della modifica d'una scelta di natura dispositiva nella dichiarazione revocata entro i termini originari di presentazione ed anche in quella tardiva, presentata nei novanta giorni successivi alla scadenza del termine ordinario; così, ris. min. n. 325/E del 14 ottobre 2002.

A fini sistematici è opportuno, a questo punto, distinguere l'ipotesi in cui la modifica scaturisca da errori commessi a danno dell'Erario, che implicano, di conseguenza, un maggior versamento da parte del dichiarante, da quelli commessi a danno del contribuente che comportano, invece, l'insorgenza del diritto al rimborso dell'eccedenza d'imposta versata.

E' interessante subito rilevare che deve ritenersi ormai definitivamente tramontata quell'idea che il riconoscimento spontaneo dell'errore concerna il solo caso in cui l'errore stesso sia stato commesso *a danno del contribuente* e non anche a danno dell'amministrazione<sup>94</sup>.

E' evidente, infatti, che il dichiarante ha comunque interesse ad effettuare rettifiche che comportano un maggior debito d'imposta rispetto al risultato già comunicato all'amministrazione in base a precedente dichiarazione, in vista del conseguimento di una riduzione della sanzione altrimenti applicabile in caso di accertamento, disposta, oggi ancor più favorevolmente rispetto alla previgente normativa, nei casi di spontaneo ravvedimento.

Solo una volta scaduti i termini di decadenza posti a carico dell'amministrazione per la rettifica della dichiarazione, viene in effetti a mancare l'interesse del contribuente ad apportare rettifiche *in peius* rispetto agli originari dati indicati, in considerazione dell'intervenuta definitività degli effetti collegati alla presentazione della dichiarazione originaria<sup>95</sup>. E ciò, tuttavia, semprechè non si verta comunque in un'ipotesi di versamento di maggiori somme rispetto a quelle dovute, con riferimento alla quale, come non si mancherà di verificare più avanti, resta sempre attuale l'interesse del contribuente alla ripetizione dell'indebito<sup>96</sup>.

<sup>94</sup> Sul punto, cfr., *infra*, par. 5.8.

<sup>95</sup> Sul punto, cfr., *supra*, par. 5.1.

<sup>96</sup> *Infra*, par. 5.10.

5.8. LA RETTIFICA DELLA DICHIARAZIONE PER RIMUOVERE ERRORI COMMESSI A DANNO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: L'ISTITUTO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO (ART. 13 DEL D.LGS. N. 472/1997).

Al contribuente è oggi normativamente concessa la facoltà di rettificare la dichiarazione originaria, anche oltre i termini di presentazione della stessa, per correggere, innanzitutto, errori ed omissioni commessi *a danno dell'amministrazione finanziaria*.

L'istituto del cd. ravvedimento operoso è stato introdotto nell'ordinamento dall'art. 14 della L. 29 dicembre 1990, n. 408, anche se con riguardo solo alle imposte dirette e all'IVA, proprio al fine di incentivare la spontanea regolarizzazione di adempimenti omessi od irregolarmente eseguiti da parte del contribuente.

Siffatto istituto, che presenta numerosi punti di contatto con quelli propri del diritto penale<sup>97</sup>, rientra tra quelle norme dettate in attuazione della L. 7 agosto 1990, n. 241 sulla trasparenza dei rapporti tra pubblica amministrazione e cittadino, emanate allo scopo di attenuare la forte severità del sistema sanzionatorio. Esso, costituisce, infatti, un correttivo all'applicazione di sanzioni molto onerose irrogabili, com'è noto, in misura invariabile, anche se connesse a violazioni compiute immediatamente dopo lo scadere dei termini stabiliti per i vari adempimenti tributari.

In linea con la *ratio* dell'istituto vanno considerati, pertanto, l'originaria commutazione delle pene pecuniarie irrogabili a fronte delle trasgressioni commesse in una soprattassa di entità variabile in funzione dell'epoca in cui era di fatto attuata la regolarizzazione<sup>98</sup>,

<sup>97</sup> Come rilevato dal RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 419 che cita gli esempi del cd. "ravvedimento operoso *post delictum*", consistente nella riparazione integrale del danno o nel comportamento diretto ad elidere o ridurre le conseguenze del fatto, cui si ricollega l'attenuante comune di cui all'art. 62 c.p.; ed ancora del cd. "recesso attivo", in riferimento alle ipotesi in cui il ravvedimento, oltre a riparare all'illecito commesso, impedisce il verificarsi di ulteriori comportamenti anti giuridici.

<sup>98</sup> Entità variabile, limitatamente alle imposte sui redditi, tra il 15, 30 e 60 per cento a seconda che la presentazione della dichiarazione integrativa fosse avvenuta, rispettivamente, entro il termine previsto per i versamenti di acconto, ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo



nonchè il divieto per il contribuente di procedere alla predetta regolarizzazione nel caso in cui la violazione fosse stata contestata o, in generale, nel caso in cui fossero iniziati accessi, ispezioni o verifiche nei suoi confronti all'evidente scopo di salvaguardare l'efficacia dissuasiva dei controlli fiscali.

L'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472<sup>99</sup> e succ. modif. ed integr., con il quale è stato attuato il riordino del sistema sanzionatorio per le violazioni di norme tributarie, ha disciplinato in maniera più puntuale ed organica l'istituto del ravvedimento ed ha generalizzato la portata delle sue disposizioni, già presenti in materia IVA (art. 48 D.P.R. n. 633/1972) ed imposte sui redditi (art. 9 e 54 D.P.R. n. 600/1973), nei confronti di tutti i tributi<sup>100</sup>.

La norma ha mantenuto il principio secondo cui il contribuente decade dal beneficio collegato alla spontanea regolarizzazione degli adempimenti omessi o irregolarmente eseguiti una volta che siano iniziati nei suoi confronti controlli fiscali di natura amministrativa<sup>101</sup>, anche se ha più compiutamente annoverato tra le preclusioni dipendenti dall'esercizio della predetta attività di controllo, oltre alla già avvenuta constatazione della violazione, o l'inizio di accessi, ispezioni e verifiche, anche l'inizio di "altre attività amministrative

d'imposta successivo o al secondo periodo d'imposta successivo: cfr., art. 54, comma 5, D.P.R. n. 600/1973. In materia IVA, ai sensi dell'art. 48 D.P.R. n. 633/1972, invece, la soprattassa poteva applicarsi nella misura variabile del 5, del 20 o del 40 o del 60 per cento a seconda che l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito relativamente alle operazioni imponibili fosse regolarizzato entro 30 gg. dalla scadenza del termine relativo alla liquidazione in cui l'operazione avrebbe dovuto essere computata; ovvero entro 30 gg. dal termine per la presentazione della dichiarazione annuale; ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo o per il secondo anno successivo.

<sup>99</sup> Recante la revisione generale delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie a seguito della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662.

<sup>100</sup> Sull'argomento, DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 154 ss.; GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, pag. 1188 ss.

<sup>101</sup> Non impedisce pertanto la regolarizzazione, ad avviso dello stesso Ministero, l'avvio di indagini di natura penale, quali ispezioni, perquisizioni, sequestri, avvisi di garanzia, ecc., dalle quali può eventualmente risultare notizia di una violazione tributaria: così, circ. 10 luglio 1998, n. 180/E.

di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza"<sup>102</sup>.

Al contribuente è concessa, in particolare, la facoltà di rimuovere le violazioni commesse, sia di natura formale, che sostanziale, anche se non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, mediante contestuale pagamento, oltre che dell'eventuale maggior imposta dovuta, anche della sanzione ridotta, di ammontare variabile da un ottavo ad un quinto del minimo edittale, a seconda dell'epoca in cui viene effettuata la regolarizzazione, unitamente ai relativi interessi moratori calcolati, sul solo tributo, al tasso legale con maturazione giorno per giorno, dal momento in cui la violazione è stata commessa<sup>103</sup>.

Nel caso di errori ed omissioni *meramente formali*, non incidenti sulla misura del tributo e che non ostacolano un'attività di accertamento, l'originario comma 4 dell'art. 13 in commento escludeva, peraltro, l'applicazione di sanzioni se la regolarizzazione fosse avvenuta entro tre mesi dall'omissione o dall'errore. Tale norma è stata, poi, abrogata dall'art. 7 del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 che, contestualmente, ha modificato anche il comma 3 dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000) prevedendo, in

<sup>102</sup> Art. 13 cit., comma 1. Da notare che, secondo la precedente disciplina, l'avvenuta notifica di inviti, richieste, questionari, non precludeva il ravvedimento operoso in materia IVA, diversamente da quanto avveniva con riguardo al settore delle imposte dirette. Tale disparità di trattamento è stata ora eliminata.

<sup>103</sup> Ai sensi del cit. comma 1, art. 13, come modif. dagli artt. 6, comma 1, lett. a, D.Lgs. 19 novembre 1999, n. 422, 2, comma 1, D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506 ed in ult., 2, comma 1, lett. b, n. 1, D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, la sanzione è ridotta ad un ottavo del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione (lett. a); ad un quinto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (lett. b); ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, ovvero ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia IVA, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni (lett. c).

senso più ampio, il principio di scusabilità delle sanzioni *“solo formali che non comportano alcun debito d'imposta”*, senza alcun limite temporale<sup>104</sup>.

<sup>104</sup> Secondo la circ. 3 agosto 2001, n. 77/E dell'Agenzia delle Entrate, la natura *meramente formale* è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata, cioè all'ammontare del tributo. In relazione a tali violazioni, l'Amministrazione finanziaria si è posta il problema dell'individuazione del momento in cui occorre stabilire se esse siano state o meno di ostacolo all'esercizio del potere di accertamento ed ha ritenuto che il giudizio sulla natura *meramente formale* della violazione debba essere compiuto non in astratto (vale a dire a priori sulla sola base delle caratteristiche proprie di un fatto illecito), ma in concreto (vale a dire a posteriori in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attività di controllo). Secondo questa interpretazione si può verificare che violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio. Secondo l'Amministrazione, inoltre, l'esimente in esame non torna applicabile per quelle violazioni, pur sempre formali, aventi ad oggetto la presentazione, entro termini predeterminati normativamente, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo. Tra queste violazioni, che continuano ad essere dunque sanzionabili, si possono annoverare quelle connesse all'obbligo di presentazione di dichiarazioni entro determinate scadenze (ad es.: omessa presentazione della dichiarazione dei redditi nel caso in cui non sono dovute imposte, la cui sanzione è prevista dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del cit. D.Lgs. n. 471/1997; omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme sono state interamente versate, sanzionata ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del cit. D.Lgs. n. 471; omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, allorché il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, ovvero omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA o di quella prescritta dall'articolo 50, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, la cui sanzione è prevista dall'articolo 5, comma 3, del cit. D.Lgs. n. 471). Secondo la cit. circ. n. 77/E/2001 sono, inoltre, sanzionabili tutte le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo è palese per essere quest'ultima già iniziata. Così, sempre a titolo esemplificativo, le violazioni consistenti nella mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente o nell'inottemperanza all'invito a comparire in Ufficio, che pur dovendosi considerare di natura formale (in quanto non incidenti direttamente sull'imponibile, sull'imposta o sul versamento della stessa),

A differenza della previgente disciplina è stata, poi, disposta un'abbreviazione del termine ultimo entro il quale è ammessa la regolarizzazione che attualmente coincide con quello per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (comma 1, lett. c, art. 13 cit.)<sup>105</sup>; ma è stata comunque confermata la preclusione ad accedere ai benefici correlati all'istituto in esame rappresentata dal non aver comunque presentato, almeno con riferimento alla cd. dichiarazione unificata, una dichiarazione valida (dunque, anche se tardiva) nei termini perentori stabiliti dalle singole leggi d'imposta<sup>106</sup>.

In caso contrario non si spiegherebbe, infatti, la mancata abrogazione del disposto, oggi contenuto nel comma 7 dell'art. 2 del

continuano ad essere sanzionabili ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del cit. D.Lgs. n. 471, poiché arrecano sempre pregiudizio alla già avviata attività di controllo. Parimenti, è punibile l'omessa tenuta delle scritture contabili prescritte dalle leggi in materia d'imposte dirette e IVA e il rifiuto da parte del contribuente dell'esibizione della documentazione richiesta in sede di accessi eseguiti ai fini dell'accertamento delle stesse imposte.

<sup>105</sup> Anziché con il termine di presentazione della seconda dichiarazione successiva al periodo d'imposta di riferimento (cfr., cit. art. 14, L. n. 408/1990). Così, per esempio, una violazione per infedele dichiarazione relativa all'anno 2003 deve ritenersi commessa nel 2004 con la presentazione della relativa dichiarazione e può, quindi, essere sanata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al predetto anno 2004 e, quindi, entro giugno 2005.

<sup>106</sup> Cfr., al riguardo, circ. min. n. 180/E/1999. Si noti pure che l'espressione *“dichiarazione”* usata dal legislatore va intesa in senso lato, comprensivo quindi delle nozioni di atto, denuncia, proprie dell'imposta di registro, oltre che della dichiarazione di successione. In ordine a tali tributi, non esiste, tuttavia, alcuna disposizione che equipari all'omissione la presentazione di dichiarazione con ritardo superiore a trenta giorni. Ne consegue che, nelle predette materie sembrerebbe possibile accedere al ravvedimento operoso per la violazione dell'omessa dichiarazione, non solo entro 30 gg dalla scadenza originaria, con riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo (cfr., lett. c, comma 1, art. 13 cit.), ma anche entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero entro un anno dall'omissione o errore (cfr., lett. b, comma 1, art. 13 cit.), con conseguente riduzione della sanzione ad un sesto (oggi, ad un quinto) del minimo editale: così circ. min. n. 180/E cit.

D.P.R. n. 322/1998, che considera omessa la dichiarazione presentata con ritardo superiore a novanta giorni.

Un'ulteriore novità rispetto alla precedente disciplina è rappresentata dalla possibilità di ravvedimento anche per le sanzioni connesse a tributi che non vanno autoliquidati dal contribuente, come l'imposta di registro o i redditi soggetti a tassazione separata. In tali ipotesi, il ravvedimento si perfeziona, come previsto dal comma 3 dell'art. 13 cit., con il pagamento del tributo e delle sanzioni nella misura stabilita dall'Ufficio nell'avviso di liquidazione.

In via di sintesi, il ricorso alla regolarizzazione attraverso il ravvedimento incontra i seguenti limiti.

Innanzitutto *limiti d'ordine temporale* imposti dal rispetto dei termini perentori di decadenza entro i quali viene consentito al contribuente la presentazione di dichiarazione integrativa; in secondo luogo *limiti derivanti dalle preclusioni disposte per l'operatività della disciplina premiale*, costituite dal mancato inizio dei controlli, dalla avvenuta presentazione d'una dichiarazione comunque valida (nella quale siano stati commessi gli errori di fatto o di diritto che il contribuente stesso intende rimuovere) ed infine, dal contestuale pagamento del tributo, se dovuto, e delle consequenziali sanzioni nella misura ridotta, unitamente al pagamento degli interessi moratori, maturati per legge.

Più complessa è la verifica di eventuali preclusioni derivanti dalla *natura dei redditi* oggetto di ravvedimento e dalle *tipologie di errori sanabili*.

Per i redditi tassabili in base a scritture contabili occorre, infatti, preliminarmente porsi la questione dell'eventuale evincibilità dell'errore già in sede contabile per stabilire, poi, le ipotesi di rettificabilità del dato erroneamente dichiarato.

Come si è più innanzi rilevato<sup>107</sup>, la rettifica dei dati confluiti in contabilità dovrebbe pacificamente ammettersi almeno fino a che le scritture non acquistino una propria definitività che coincide, di norma, con il momento in cui le stesse acquistano una loro propria rilevanza esterna attraverso la presentazione del bilancio, ove

<sup>107</sup> *Supra*, par. 3.3. e 3.4.

prescritto, o con la redazione dell'inventario per i soggetti non obbligati a tale adempimento. Oltre questi termini un'eventuale rettifica potrà, tuttavia, essere effettuata proprio in dichiarazione il cui termine di scadenza rappresenta, dunque, il momento in cui si esaurisce, in linea di principio, la possibilità di correggere eventuali errori commessi in occasione della riproduzione e valutazione delle singole fattispecie d'imposizione.

La mancata rilevazione a conto economico di componenti positivi (ipotesi di omessa fatturazione di ricavi o di compensi, o di mancato computo di interessi o altri proventi attivi non rilevati a conto economico), pertanto, anche nell'ipotesi in cui non dovesse considerarsi più rettificabile sul piano civilistico, attesa la già conseguita rilevanza esterna delle scritture, potrebbe essere comunque sanata in via extra-contabile, attraverso una variazione in aumento del risultato economico di periodo.

Ma se tale rettifica può essere liberamente effettuata nella dichiarazione originaria, secondo quanto stabilito già dal cit. previgente art. 75, comma 3, ed ora dall'art. 109, comma 3, T.U.I.R. essa potrà esserlo, senza ombra di dubbio, anche in sede di dichiarazione rettificativa, nel rispetto dei limiti, innanzi descritti, propri dell'istituto del ravvedimento.

Più problematica, invece, appare la rettifica derivante dalla mancata imputazione a conto economico di determinati componenti negativi<sup>108</sup>.

Ai sensi del comma 4, primo periodo, dell'art. 75 cit., ed ora art. 109, comma 4, lett. b), T.U.I.R. viene, infatti, negata, in via di principio, la deduzione di componenti negativi non imputati a conto economico, salvo quelli che, pur non essendo imputabili, siano comunque deducibili per disposizione di legge o di quelli che, sebbene imputati a conto economico di un esercizio precedente, siano deducibili in epoca successiva in conformità alle disposizioni di legge che dispongono o consentono il rinvio (art. 75, comma 4, cit., secondo periodo ed ora 109, comma 4, lett. a, T.U.I.R.). Del pari deducibili sono i costi che afferiscono specificamente a ricavi ed altri proventi non contabilizzati che, come si ricorderà,

<sup>108</sup> Come già considerato, *supra*, al par. 5.6.

dovrebbero comunque ammettersi in deduzione - anche se rilevati spontaneamente dallo stesso contribuente in sede di ravvedimento operoso e non soltanto dall'Ufficio in sede di rettifica della dichiarazione - per evitare la tassazione di meri proventi lordi (art. 75, comma 4, cit., terzo periodo, ed ora art. 109, comma 4, lett. b, ultimo periodo, T.U.I.R.).

Diverso è, però, il discorso che concerne quei componenti negativi stimati, misurati forfetariamente (ammortamenti, accantonamenti, ecc.) e quelli originati dall'applicazione delle cd. norme sovvenzionali, di cui si è già più volte riferito nel corso del presente lavoro<sup>109</sup>. Per essi, a decorrere dai periodi d'imposta in corso al 1 gennaio 2004 sarà, infatti, consentita la deduzione in sede di dichiarazione, indipendentemente dalla loro previa imputazione a conto economico<sup>110</sup>.

In relazione a detti componenti potranno, pertanto, anche verificarsi, in linea di principio, ipotesi di rettifica di componenti negativi erroneamente determinati *solo* in sede di dichiarazione attraverso la presentazione di altra dichiarazione, ove consentita, senza che resti alcuna traccia di detta modifica nell'ambito delle scritture.

Con riferimento agli esercizi chiusi fino al 31 dicembre 2003, invece, la rettificabilità dell'errore in tal modo commesso sarebbe ancora subordinata alla previa modifica anche delle scritture contabili, ove ancora consentita. E' evidente, infatti, che in caso contrario, l'emersione di sopravvenienze passive nell'esercizio in cui l'errore viene rilevato, in quanto esercizio non di competenza, non consentirebbe di dedurre un dato componente negativo non correttamente rilevato in contabilità.

Per ciò che attiene, infine, alle tipologie di errori sanabili, l'ambito operativo del ravvedimento è stato talmente ampliato da ricomprendervi la totalità delle violazioni tributarie, comprese, tra l'altro, le violazioni commesse dal sostituto d'imposta, anche in sede di dichiarazione annuale (che erano state viceversa escluse dalla

<sup>109</sup> *Supra*, par. 3.3, e 5.6.

<sup>110</sup> A seguito dell'entrata in vigore delle modifiche scaturite della riforma della disciplina delle società di capitali attuata con D.Lgs. n. 6/2003 e della riforma fiscale attuata dal D.Lgs. n. 344/2003, su cui, *supra*, par. 5.6.

previgente disciplina) e le violazioni correlate ad errori ed omissioni meramente formali, anche non incidenti sulla determinazione del tributo.

Quest'ultime potrebbero essere, a titolo esemplificativo, l'omessa presentazione di dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione di attività prescritte in materia IVA (art. 35, D.P.R. n. 633/1972), oppure l'errata indicazione nel modello di dichiarazione di dati non dipendenti dalla liquidazione operata, come l'errata specificazione dell'ammontare delle perdite prodotte nell'esercizio di imprese commerciali, richiesta, com'è noto, per il controllo dell'entità di dette perdite eventualmente riportate a nuovo negli esercizi successivi, secondo i limiti e le modalità di cui ai previgenti artt. 8, e 102, ed ora 8 e 84 del T.U.I.R.

Per tali violazioni, peraltro, il ravvedimento del contribuente esclude l'applicazione di sanzioni, se la regolarizzazione avviene spontaneamente, senza più incontrare il limite del rispetto del termine di tre mesi dall'omissione o dall'errore previsto inizialmente, come si è detto, dal comma 4 del cit. art. 13, D.Lgs. n. 471/1997.

Le uniche violazioni escluse dall'ambito operativo del cit. art. 13 sembrerebbero, allora, quelle dipendenti da quei comportamenti anti-giuridici che non abbiano origine da "un errore od omissione" del contribuente, quali ad es. l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ed in genere, tutte quelle fattispecie di violazioni caratterizzate da condotte fraudolente<sup>111</sup>.

Il ravvedimento, così come attualmente disciplinato produce, infine, effetti anche sul piano penale.

Il cit. art. 14, comma 5, della L. n. 408/1990 aveva, in particolare, collegato alla regolarizzazione amministrativa in materia di imposte sui redditi e d'IVA una specifica causa di esclusione della punibilità limitata ai reati previsti dal D.L. n. 429/1982. Inoltre, l'art. 1, comma 3 del D.L. n. 330/1994, nel modificare il comma 1 dell'art. 48 D.P.R. n. 633/1972 che prevedeva specifiche circostanze attenuanti ed esimenti in materia IVA, aveva anche ampliato l'ambito

<sup>111</sup> Come chiarito, peraltro, dallo stesso Ministero nella cit. circ. n. 180/E/1999.

operativo della predetta causa di esclusione, estendendola ai reati previsti anche da altre disposizioni legislative.

L'attuale art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, sebbene non contenga una specifico riferimento agli effetti del ravvedimento in materia penale, non esclude l'operatività delle predette cause di esclusione comminate dalle già vigenti disposizioni di legge, le quali restano, pertanto, pienamente in vigore<sup>112</sup>. Il fatto che non siano stati espressamente disciplinati gli effetti del ravvedimento sul piano penale si spiega, dunque, in relazione all'esigenza di non incorrere nell'eccesso di delega di cui all'art. 3, comma 133 della L. n. 662/1996 che ha imposto, esclusivamente, la revisione del sistema sanzionatorio tributario non penale.

#### 5.9. LA RETTIFICA DEGLI ERRORI COMMESSI A DANNO DEL CONTRIBUENTE: I DIVERSI RIMEDI A SUA DISPOSIZIONE.

Si è già prima ricordato che il contribuente che ha dichiarato e/o versato più del dovuto può far valere il suo diritto al rimborso, oltre che direttamente in dichiarazione, attraverso la presentazione di apposita istanza nei termini di decadenza stabiliti dalla legge o mediante tempestiva impugnazione degli atti con i quali l'Ufficio chiede il pagamento d'un'imposta indebita.

I crediti da indebito si ricollegano, com'è noto, a diverse fattispecie che scaturiscono dai molteplici atti attraverso i quali viene data applicazione ai tributi (dichiarazione, accertamento, riscossione) o dalla stessa carenza della norma impositrice. In quest'ultimo caso, il pagamento dell'imposta è indebito, infatti, perché manca *ab*

<sup>112</sup> In particolare, secondo il Ministero, non assumerebbe alcuna rilevanza il fatto che l'art. 48 D.P.R. n. 633/1972 sia stato espressamente abrogato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 471/1997 in quanto, per non sconfinare nell'eccesso di delega, tale abrogazione non potrebbe riguardare le disposizioni aventi riflessi penali: circ. n. 180/E cit.

*origine*, o viene meno in epoca successiva, la norma di legge sulla base della quale esso è stato effettuato<sup>113</sup>.

In altri, il rimborso può scaturire, come si diceva, da atti di accertamento o della riscossione.

Ed invero, tutte le volte che un pagamento viene effettuato sulla base di un accertamento impugnato e poi annullato, in tutto o in parte, dal giudice, la differenza tra l'imposta accertata sulla base dell'ultima decisione e quella pagata deve essere, infatti, rimborsata all'avente diritto, anche senza domanda di parte<sup>114</sup>.

Si ha indebito anche nei casi di errori commessi nella liquidazione delle somme versate in via diretta da parte del contribuente o del sostituto; così come nei casi di errori di calcolo dell'imposta, errori materiali, duplicazioni commessi dallo stesso Ufficio in occasione della formazione del ruolo o, in relazione ad alcune imposte indirette, in sede di emanazione degli atti di liquidazione.

Per ciò che attiene al procedimento, occorre poi distinguere i casi in cui il rimborso avviene d'ufficio<sup>115</sup>, da quelli in cui avviene

<sup>113</sup> Le ipotesi teoricamente prospettabili sono molteplici. Il rimborso può scaturire, infatti, dall'inesistenza della norma di legge istitutiva del tributo; dalla mancata conversione in legge di un decreto legge (tranne il caso in cui il legislatore faccia salvi gli effetti prodotti dal decreto non convertito); dalla abrogazione retroattiva della norma o introduzione retroattiva d'una norma di favore; da un'interpretazione autentica a favore del contribuente, dalla dichiarazione di incostituzionalità della norma tributaria (salvo il caso di rapporti esauriti) o dal contrasto tra norma nazionale e norma comunitaria. In argomento, cfr., TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, cit., pag. 106 ss.; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, cit.; ID., *Rimborso di tributi*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. XXVII; ID., *Le azioni di rimborso*, in *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da TESAURO*, Torino, 1999, pag. 405 ss.; FREGNI, *Voce Rimborso dei tributi*, in *Dig. It., Disc. priv., sez. comm.*, 1996, vol. XII; ID., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998; sulla tematica del rimborso, di recente, MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004.

<sup>114</sup> Per i rimborsi conseguenti a decisioni delle commissioni tributarie, cfr., art. 69 D.Lgs. n. 546/1992.

<sup>115</sup> I rimborsi d'ufficio sono espressamente disciplinati dalla legge. L'art. 41, D.P.R. n. 602/1973 disciplina le ipotesi "tipiche" in cui il rimborso è disposto

su istanza di parte e tra questi, i casi in cui il rimborso viene richiesto direttamente in dichiarazione<sup>116</sup> o previa istanza all'ufficio competente o mediante impugnazione del ruolo di riscossione<sup>117</sup>.

Nei casi di istanza di parte e, segnatamente con riguardo alle imposte dirette su cui è incentrato l'oggetto del presente lavoro, il contribuente deve, attualmente, presentare la domanda di restituzione agli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate o, dove non istituiti, agli uffici distrettuali delle imposte dirette competenti per territorio che hanno sostituito i precedenti centri di servizio delle imposte dirette, poi trasformati in centri di servizio delle imposte dirette ed indirette, le cui competenze erano regolate dal D.P.R. n. 787/1980 e succ.

senza istanza di parte, in quando il dovere di restituzione sorge a prescindere dalla domanda del *solvens*, anche se l'avente diritto può avere interesse a presentare apposita domanda per sollecitare il procedimento o ad attivare la procedura quando l'amministrazione non vi provvede. Il rimborso d'ufficio è disposto, di norma, quando emergono errori materiali o duplicazioni dovuti all'Ufficio (art. 41 cit., comma 1) oppure quando l'ammontare delle ritenute d'acconto subite sugli importi che hanno concorso alla determinazione del reddito imponibile è superiore a quello dell'imposta liquidata ex art. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973, nonché per i crediti d'imposta spettanti sempre a norma del cit. art. 36-*bis* (art. 41 cit., comma 2). Altre ipotesi di rimborso d'ufficio sono quelle previste in materia di contenzioso tributario. L'art. 68 D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce, infatti, nel caso in cui il ricorso presentato dal contribuente venga accolto, l'obbligo di restituzione del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quello stabilito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, unitamente ai relativi interessi, entro novanta gg. Dalla notificazione della sentenza. Per approfondimenti sul punto, cfr., MISCALI, *op. cit.*, pag. 109 ss. Altri casi ancora sono quelli in cui, come si è già considerato, il contribuente fa valere la sua richiesta direttamente in dichiarazione e l'Ufficio liquida il rimborso nella fase di liquidazione automatica del dichiarato, cfr., art. 38, comma 5, D.P.R. n. 602 cit. su cui, più diffusamente, *supra*, par. 4.1.

<sup>116</sup> Ai sensi degli artt. 11, comma 3 e 19, comma 2, T.U.I.R. ed ora 12, comma 3 e 22, comma 2, nuovo T.U.I.R., se l'ammontare degli acconti d'imposta, delle ritenute, dei crediti d'imposta e delle detrazioni è superiore all'imposta dovuta, il contribuente ha diritto a sua scelta di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione.

<sup>117</sup> Più in particolare, in tutti i casi in cui la riscossione avviene attraverso il ruolo, il rimborso va richiesto mediante impugnazione del ruolo; nel caso di successivo annullamento del ruolo medesimo, il rimborso è poi disposto d'ufficio, salva la possibilità del contribuente di richiederlo nel termine di prescrizione ordinaria.

modif.<sup>118</sup>, nel maggior termine di quarantotto mesi dalla data del versamento secondo quanto ora statuito dall'art. 38, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, come modif. dall' art. 1, comma 5 della L. 13 maggio 1999, n. 133<sup>119</sup>.

L'istanza può essere presentata anche dal sostituto, nel caso di maggiori ritenute subite, entro il medesimo termine di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata ai sensi del comma 2 del cit. art. 38, anch'esso sostituito dal comma 6 dell'art. 34 della L. 23 dicembre 2000, n. 388.

Tale diritto può essere, tuttavia, oggi fatto valere anche mediante presentazione di una dichiarazione rettificativa con dati *a favore* del contribuente; ipotesi, quest'ultima, espressamente contemplata dal comma 8-*bis* dell'art. 2 del cit. D.P.R. n. 322/98, di cui a breve si parlerà<sup>120</sup>, ma già ritenuta in precedenza ammissibile dallo stesso Ministero in quanto assimilata alla presentazione di una

<sup>118</sup> Dal 1 gennaio 1998, data di entrata in vigore del decreto dirigenziale 29 dicembre 1997 è stata operata la predetta trasformazione dei centri di servizio delle imposte dirette nei centri di servizio delle imposte dirette ed indirette. Secondo il Ministero, (cfr., circ. del 14 ottobre 1999, n. 238/E), le istanze di rimborso previste dal cit. art. 38 andavano presentate ai nuovi centri di servizio (ove istituiti) e non più alle sezioni staccate delle Direzioni Generali delle Entrate; i ricorsi avverso il silenzio rifiuto alle istanze di rimborso dovevano invece essere rivolti all'Ufficio delle Entrate (se istituito) o alla sezione staccata della Direzione Regionale. Dal 1 gennaio 1998 ai nuovi centri trasformati sono state attribuite, accanto alle originarie competenze, le altre previste dall'art. 40 del D.P.R. n. 287/1992, tra le quali, appunto, quella di disporre i rimborsi, anche con riferimento ai rapporti pendenti alla data della loro attivazione. Attualmente, a seguito della definitiva soppressione dei predetti centri di servizio delle imposte dirette ed indirette, che è avvenuta secondo una graduazione cronologica per tener conto dello stato di avanzamento delle lavorazioni delle attività post liquidazione delle annualità pregresse fino all'anno 1997, di cui al provvedimento del Direttore delle Agenzie delle Entrate prot. n. 220441 del 7 dicembre 2001, le attività già svolte dai soppressi centri di servizio sono state trasferite, come si è sopra riferito, agli Uffici locali delle Agenzie delle Entrate, ove istituiti, ovvero agli uffici distrettuali delle imposte dirette, competenti per territorio (cfr., circ. 1 febbraio 2002, n. 14; ris.min. 22 aprile 2002, n. 123/E).

<sup>119</sup> Rispetto all'originario termine di diciotto mesi indicato nella norma ante modifiche.

<sup>120</sup> Su cui, più diffusamente, *infra*, par. 5.11.

apposita istanza di rimborso, se presentata entro il predetto termine di cui al cit. art. 38<sup>121</sup>.

Resta inteso che, se a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso, al contribuente venisse negato il rimborso richiesto con provvedimento espresso di diniego, o per consolidamento del silenzio perdurato per novanta giorni dalla presentazione dell'istanza stessa, tale diritto potrebbe essere fatto valere, com'è noto, in via giudiziale, rispettivamente, nel termine di sessanta giorni dalla notifica del provvedimento o nel maggior termine di prescrizione decennale ai sensi del comb. disp. dell'art. 19, lett. g) e dell'art. 21, comma 2, del cit. D.Lgs. n. 546/1992<sup>122</sup>.

In tutti i casi innanzi descritti, per effettuare la rettifica dell'errore commesso a proprio danno, il contribuente sarà tenuto a rappresentare i motivi dell'indebito versamento effettuato che può essere scaturito da errori sia di fatto, che di diritto o a seguito d'una eventuale interpretazione prudentiale consapevolmente seguita in dichiarazione al solo fine di evitare le sanzioni per infedele dichiarazione, come avviene nelle ipotesi, alquanto ricorrenti, in cui vi è incertezza sul regime di tassazione di determinate fattispecie d'imposizione (cd. dichiarazioni con riserva).

Tale rappresentazione avverrà secondo differenti modalità a seconda del diverso rimedio prescelto: in maniera estesa e circostanziata, in caso di presentazione d'una istanza di rimborso o in sede di impugnativa d'uno degli atti della procedura di riscossione o di accertamento, oppure, in sia sintetica, attraverso apposite variazioni in aumento o in diminuzione dei dati in origine comunicati, direttamente in sede di dichiarazione rettificativa.

Ma cosa succede se il contribuente non eccepisce in sede di istanza di rimborso o di impugnativa tutti gli errori commessi in dichiarazione? Ed, ancora, come si concilia il diritto alla ripetizione dell'indebito con l'intervenuta decadenza dei termini stabiliti dalle singole leggi d'imposta per azionare la pretesa di rimborso?

<sup>121</sup> Cfr., in partic., circ. 15 maggio 1997, n. 137/E e circ. 17 maggio 2000, n. 98/E.

<sup>122</sup> Sull'argomento, cfr., POLANO, *Il silenzio dell'Amministrazione sull'istanza di rimborso* in GLENDI, *Commentario delle leggi nel contenzioso tributario*, Milano, 1990, pag. 313 ss.

La risposta a questi interrogativi non appare pacifica, anche in considerazione delle norme di recente emanate che hanno contribuito a rendere ancor più intricato il già articolato scenario di riferimento.

#### 5.10. I LIMITI ALLA RIPETIZIONE DELL'INDEBITO.

Com'è noto, il tema del rimborso rappresenta uno degli argomenti più approfonditi in sede dottrinale e giurisprudenziale, per la sua centralità rispetto alle questioni di teoria generale, sia sostanziale che processuale che si intersecano con lo studio delle norme presenti nell'ordinamento tributario; tema, peraltro, variamente indagato a seconda delle diverse impostazioni dei modelli teorici con cui, nel tempo, si è affrontato lo studio del fenomeno impositivo.

Ed invero, il diritto del contribuente alla ripetizione dell'indebito è apparso diversamente delimitato a seconda della natura degli interessi perseguiti nello schema di attuazione dell'imposta. Nel caso di prevalenza di esigenze di natura privatistica, il diritto al rimborso è apparso, infatti, illimitato, in quanto diretto al recupero d'una imposta non corrispondente al presupposto; nel caso di prevalenza di quelle esigenze di natura pubblicistica della certezza e definitività del prelievo, tale diritto è risultato, invece, limitato dalla preventiva impugnazione degli atti di accertamento o di riscossione<sup>123</sup>.

Secondo queste diverse impostazioni dottrinali, l'azione di rimborso, in particolare, o veniva ricondotta alla più generale azione di ripetizione dell'indebito oggettivo di cui all'art. 2033 c.c. e non era, dunque, limitata all'osservanza di uno specifico termine se non quello di prescrizione ordinaria; oppure veniva ammessa nei soli limiti imposti dalle norme procedurali e processuali vigenti e, di conseguenza, risultava preclusa nei casi di mancata impugnazione

<sup>123</sup> Sulla tematica del rimborso e delle diverse teorie sul fenomeno tributario, si rinvia per approfondimenti a FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 566 ss.

degli atti emanati dall'amministrazione o, comunque, di decadenza a ripetere la maggiore imposta versata<sup>124</sup>.

A sostegno della prima delle richiamate impostazioni, venivano considerati sia l'art. 37 del D.P.R. n. 602/1973, in materia di rimborso delle ritenute dirette che espressamente prevedeva il diritto al rimborso per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria entro il predetto termine di prescrizione ordinaria<sup>125</sup>, che l'originaria formulazione dell'art. 38 del D.P.R. 602 cit., che al terzo comma, subordinando l'azione di ripetizione dell'indebitato per inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento alla sola "preventiva intimazione a provvedere" al rimborso notificata all'amministrazione finanziaria, lasciava intendere che sussistesse un'azione generale di ripetizione dell'indebitato soggetta solo al termine di prescrizione ordinaria<sup>126</sup>.

Sia la dottrina<sup>127</sup>, che la giurisprudenza<sup>128</sup> avevano, peraltro, messo in rilievo che proprio dalla diversa formulazione dei citt. artt. 38 e 37, risultava chiaramente che l'art. 38 non comprendeva tutte le ipotesi di inesistenza dell'obbligazione tributaria, ma riguardava soltanto i casi di *inesistenza dell'obbligo di versamento* per i quali

<sup>124</sup> Sulla questione e sull'azione di ripetizione dell'indebitato nella disciplina anche previgente alla riforma del 1971, cfr., POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebitato in materia tributaria*, in *Riv. Dir. fin.*, 1974, I, pag. 125 ss.

<sup>125</sup> Solo per effetto dell'art. 34, comma 5, L. 23 dicembre 2000, n. 388 che ha modificato il comma 1 del cit. art. 37, infatti, il prescritto termine prescrizione è stato sostituito da quello decadenziale di quarantotto mesi.

<sup>126</sup> Il cit. comma 3 stabiliva, infatti, che "nei casi in cui il pagamento del tributo ha avuto luogo senza preventiva imposizione e nei casi in cui il contribuente afferma essere sopravvenuto il diritto al rimborso, si considera imposizione il rifiuto di restituzione della somma pagata, ovvero il silenzio dell'amministrazione per novanta giorni dalla intimazione a provvedere notificata a mezzo di lettera raccomandata con ricevuta di ritorno e il ricorso deve essere proposto, salve diverse disposizioni delle singole leggi d'imposta, entro sessanta giorni dal rifiuto o dalla scadenza dei novanta giorni".

<sup>127</sup> Cfr., TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 191; POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, cit., pag. 385; BAFILE, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, pag. 243; DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit., pag. 308 ss.

<sup>128</sup> Cfr., la stessa Corte Cost. ord. n. 305 del 22 novembre 1985, nonché, tra le altre, la Comm. trib. centr. n. 1392 del 15 febbraio 1988.

doveva porsi la questione del rispetto del termine di decadenza di diciotto mesi dalla data del versamento stesso, rimanendo aperta la possibilità di ripetere l'indebitato, nei casi di errori non ricadenti sul versamento del tributo, ma concernenti l'esistenza e/o la misura dell'obbligazione, entro il maggior termine di prescrizione di dieci anni<sup>129</sup>.

A sostegno della diversa concezione dell'azione di rimborso limitata, invece, dall'esistenza di norme procedurali o processuali, altra parte della dottrina, interpretando restrittivamente il terzo comma dell'allora vigente art. 16 del D.P.R. n. 636/1972<sup>130</sup>, riteneva che tale norma trovava applicazione esclusivamente nei casi in cui mancava la fase dell'accertamento o della riscossione<sup>131</sup>; in presenza di tali momenti della procedura il contribuente, infatti, avrebbe potuto far valere le sue ragioni solo in sede di ricorso contro l'atto di accertamento, ovvero contro il ruolo o l'ingiunzione.

La ripetizione dell'indebitato, in definitiva, non si sarebbe potuta esercitare mai in modo autonomo, non potendo la stessa prescindere

<sup>129</sup> Tesi che, com'è noto, è correlata a quella della proponibilità dell'azione di (mero) accertamento negativo davanti alle commissioni tributarie rivolta ad acclarare la fondatezza in astratto della pretesa dell'amministrazione, prescindendo dalla lesione attuale di un diritto (non potendosi più prospettare, per l'avvenuta riforma degli anni 70 e disciplina delle commissioni tributarie cui era affidata la giurisdizione esclusiva in materia di tributi elencati nell'art. 1 del cit. D.P.R., la proponibilità di siffatta azione innanzi all'autorità giudiziaria ordinaria, come ritenuto in passato, con riferimento alle imposte indirette, da Cass. SS.UU. 7 novembre 1957, n. 4259; 16 marzo 1966, n. 752). Sul punto, cfr., CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in RUSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1978, pag. 751 ss.; TESAURO, *Limiti di esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, II, pag. 102; MAGNANI, *Sull'improponibilità dell'azione di accertamento negativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, pag. 222 ss.

<sup>130</sup> Come riportato in POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebitato*, cit., pag. 126 ss.

<sup>131</sup> Il cit. comma 3 dell'art. 16, nel subordinare la restituzione dell'indebitato alla mancanza di "preventiva imposizione", operava, infatti, come "norma di chiusura del sistema": così, MICHELI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, II, pag. 102 ss.



dalla preventiva impugnazione degli atti indicati al comma 1 del cit. art. 16<sup>132</sup>.

La validità di questa più restrittiva interpretazione del diritto alla ripetizione dell'indebito venne confermata, com'è noto, dallo stesso legislatore che, in sede di riformulazione del predetto art. 16, avvenuta ad opera del cit. D.P.R. n. 739/1981, aveva espressamente previsto, in caso di versamento diretto o di mancata notifica degli atti di accertamento o di riscossione, la proposizione di apposita istanza di rimborso della maggiore imposta pagata nei termini previsti dalle leggi d'imposta o, in mancanza di disposizioni specifiche, entro il diverso termine di decadenza di due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui era sorto il diritto al rimborso ( cfr., comma 6, art. 16 cit.).

Anche la Cassazione si espresse più volte sulla questione e, con la sentenza a SS.UU. del 9 giugno del 1989 n. 2786, espressa con riferimento alle ipotesi di rimborso dell'ILOR sui redditi di lavoro autonomo risultata non più dovuta a seguito della pronuncia di incostituzionalità di cui alla nota sentenza della Corte Costituzionale n. 42 del 1980, contribuì a fare chiarezza sulle problematiche di rimborso conferendo rilevanza alle esigenze di natura pubblicistica nel procedimento di attuazione dell'imposta.

La citata sentenza ha, in particolare, determinato una diversa interpretazione dell'ambito di applicazione dell'art. 38 D.P.R. n. 602/1973 affermando l'idoneità della citata disposizione a disciplinare tutta la materia dei rimborsi conseguenti ad erronei

<sup>132</sup> Secondo POTITO, *op. cit.*, pag. 147, con riferimento alla disciplina vigente ante modif. apportate all'art. 16 in questione dal D.P.R. n. 739/1981, si sarebbe dovuto distinguere il caso di mancato intervento dell'amministrazione (autoliquidazione) in ordine alla determinazione del *quantum*, nel quale la ripetizione dell'indebito doveva ritenersi incondizionatamente proponibile, salvo il rispetto dei termini, a seconda dei casi, di decadenza o di prescrizione, dal caso in cui fosse stato notificato l'atto di accertamento ed irrogazione di sanzioni: in questa seconda ipotesi l'azione di ripetizione dell'indebito sarebbe rimasta esclusa dalla mancata impugnazione dell'atto, mentre sarebbe stata sempre proponibile qualora il motivo dell'indebito fosse stato identificabile in un errore materiale concernente la fase della riscossione.

versamenti diretti<sup>133</sup>; e ciò in considerazione di quel primario interesse alla certezza dei rapporti ed alla pronta riscossione dei mezzi finanziari necessari per la sopravvivenza dello Stato che richiede "un sistema armonico di termini e condizioni per la reazione alla pretesa tributaria" e che starebbe, pertanto, alla base dell'esigenza di considerare di portata generale, relativamente alle imposte dirette, il termine di diciotto mesi contenuto nell'originario testo dell'art. 38 ed, in via correlata, il termine di decadenza di due anni disposto dall'art. 16 del D.P.R. n. 636/1972, come novellato dall'art. 7 del D.P.R. n. 739/81 (ed attualmente dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92), in mancanza di disposizioni specifiche previste dalle singole leggi d'imposta.

Il contribuente che ha dichiarato più del dovuto avrebbe potuto, pertanto, far valere il proprio diritto al rimborso attraverso la presentazione di apposita istanza, ma tale diritto si sarebbe dovuto esercitare osservando i termini imposti dalle regole del sistema del contenzioso tributario. Le esigenze perseguite dall'ordinamento tributario non avrebbero ammesso, infatti, deviazioni dal sistema che sarebbero andate a pregiudicare gli interessi costituzionalmente perseguiti con l'attuazione del prelievo fiscale.

Secondo questo indirizzo, in definitiva, la rettifica sarebbe stata possibile solo in quanto il diritto al rimborso del contribuente non avesse incontrato preclusioni di natura decadenziale previste dalla legge (cd. *limiti esterni* all'atto dichiarativo), anche se tale diritto

<sup>133</sup> Si legge nella cit. sen. n. 2786 della Cass. a SS.UU. che "l'art. 38 deve essere interpretato nel significato fatto palese dal tenore testuale dell'enunciato, per cui la norma si riferisce a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria... , qualunque sia la ragione per cui il versamento è tutto o in parte indebito, a partire, cioè dal mero errore materiale ai casi di inesistenza dell'obbligazione". La *ratio* della contrapposizione della disciplina dettata dai citt. art. 37 e 38, in ordine alla mancata previsione nel primo di un termine decadenziale del diritto al rimborso, sarebbe ravvisabile, sempre secondo la Suprema Corte, nella circostanza che il contribuente è del tutto estraneo al prelievo mediante ritenuta diretta che, com'è noto, viene operata autoritativamente dall'amministrazione dello Stato.

fosse scaturito dall'inesistenza dell'obbligazione e non soltanto dall'inesistenza dell'obbligo di versamento<sup>134</sup>.

Questa conclusione, a ben vedere, che ben si armonizza con gli effetti non preclusivi della dichiarazione tributaria e con i principi generali dell'ordinamento in tema di pagamento delle imposte, ed in particolare con quello dell'effettiva capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, è quella stessa ribadita attualmente nelle recenti sentenze a SS.UU. nn. 15063/2000 e 17394/2000 di cui si è innanzi riferito<sup>135</sup>.

In esse la Suprema Corte ha ammesso, come si ricorderà, la rettificabilità d'una dichiarazione riscontrata, per qualsiasi ragione, oggettivamente errata in un momento successivo alla relativa presentazione, anche per correggere errori commessi a danno del contribuente. Tale rettifica può avvenire o mediante un'apposita istanza di rimborso da presentarsi, nei termini stabiliti dal cit. art. 38, per l'esperimento dinanzi all'amministrazione finanziaria, prima e alle commissioni tributarie, poi, della domanda di ripetizione dei tributi pagati a seguito di versamento diretto; ovvero, mediante ricorso, secondo la disciplina del contenzioso tributario, per contestare gli atti impositivi per il tramite dei quali gli uffici abbiano proceduto alla liquidazione delle imposte scaturenti dalla dichiarazione errata ed all'avvio della relativa riscossione.

Il che sembrerebbe ancora escludere, anche secondo il più attuale e liberale orientamento della giurisprudenza, una possibilità di rettifica oltre i termini di decadenza innanzi specificati.

<sup>134</sup> Impugnando il ruolo, o l'avviso di liquidazione o di accertamento, o l'eventuale rifiuto, espresso o tacito, emessi a seconda dei diversi schemi d'applicazione dei tributi, si impugna, in effetti, *incidentalmente* la dichiarazione, allo scopo di pervenire alla corretta definizione del rapporto d'imposta. Da notare che le argomentazioni addotte a sostegno di tale orientamento nella citata sentenza n. 2786/1989 non sono state, tuttavia, sempre coerenti con gli innanzi richiamati principi soprattutto laddove la Suprema Corte, in considerazione del perseguimento delle predette esigenze di ordine pubblicistico, è arrivata a fare alcune affermazioni di principio sulla natura della dichiarazione che sembravano introdurre limitazioni alle ipotesi di rettificabilità, ma che, in effetti, non hanno trovato poi effettivo seguito nel corso della sentenza stessa.

<sup>135</sup> *Supra*, par. 5.4.

Ammettere tale possibilità, significherebbe, in effetti, riconoscere il potere all'Ufficio, una volta rilevato l'errore commesso dal contribuente a proprio danno, di procedere ad un *accertamento in riduzione* del dichiarato e, quindi ad un rimborso d'ufficio senza limiti temporali. Il che, pur se sostenuto in passato da parte della dottrina<sup>136</sup>, sembra inequivocabilmente smentito dal dato normativo, atteso che le ipotesi del rimborso d'ufficio, indicate negli artt. 40 e 41 del D.P.R. n. 602/1973, in quanto tassative, non lasciano intravedere questa possibilità.

Resta, tuttavia, oggi da verificare se l'ipotesi del rimborso oltre i termini di decadenza stabiliti dalla legge, così come il caso del rimborso in assenza di pagamenti indebiti, possa essere indagata uscendo dai tradizionali schemi con i quali si è fino ad oggi affrontato lo studio del rapporto d'imposta, alla luce dell'evoluzione del sistema tributario che risulta attualmente improntato ad una sempre più crescente reciproca collaborazione tra le parti del rapporto d'imposta.

La soluzione al problema sembra, infatti, potersi ricercare ricorrendo alla disciplina sull'autotutela che regola il potere-dovere dell'amministrazione finanziaria di annullare atti che risultano illegittimi od infondati, salvo il solo limite del giudicato<sup>137</sup>.

Com'è noto, l'amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di rinunciare all'imposizione o di annullare d'ufficio atti viziati da manifesti errori di diritto, anche di natura procedimentale, o di fatto nonché, in generale, in tutti i casi di aperto travisamento dei fatti posti a base del provvedimento emanato<sup>138</sup>. Ed è pacifico che

<sup>136</sup> Cfr., TESAURO, *Ancora sul rimborso dell'ILOR dichiarata incostituzionale*, in *Boll. trib.*, 1985, pag. 1603; LA ROSA, *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, cit., pag. 1513; TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., pag. 228; TABET, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Rass. trib.*, 1988, I, pag. 441.; *contra*, BAFILE, *Sui procedimenti (amministrativi e giurisdizionali) di rimborso delle imposte*, in *Rass. trib.*, 1990, I, pag. 33, per il quale l'accertamento in riduzione si risolverebbe in un atto di disposizione dell'obbligazione definitivamente accertata e riscossa in aperta violazione di uno dei principi cardine del sistema tributario.

<sup>137</sup> Su cui, anche, *supra*, par. 5.13.

<sup>138</sup> Cfr., in partic., D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 che disciplina, da ultimo, tale potere.

l'annullamento d'ufficio di un atto illegittimo possa produrre immediate conseguenze, sia sul piano della riscossione, che sul rimborso.

In particolare, ove ad esempio un atto impositivo illegittimo fosse seguito da un atto di riscossione, la rimozione del provvedimento in via di autotutela comporterebbe necessariamente lo sgravio o la restituzione delle somme iscritte o già riscosse.

Ma il problema rimane quando *manca un atto illegittimo o infondato* da annullare, come potrebbe avvenire proprio nel caso in cui al contribuente venga preclusa la possibilità di azionare la pretesa di rimborso di imposte non dovute per intervenuta decadenza dei termini stabiliti dalle singole leggi d'imposta.

La risposta a questo interrogativo richiede però prima di completare l'indagine sui rimedi apprestati oggi dall'ordinamento per la rettifica degli errori commessi a danno del contribuente in sede di dichiarazione, allo scopo di verificare la presenza di eventuali ulteriori limiti alla generale azione di rimborso.

#### 5.11. LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IN AUMENTO E IN DIMINUZIONE DI CUI ALL'ART. 2, COMMI 8 E 8-BIS D.P.R. N. 322/1998.

C'è, in particolare, un'altra norma di recente emanazione che va tenuta presente nell'intricato scenario normativo concernente le ipotesi di rettifica della dichiarazione.

Il legislatore, infatti, nel regolamento emanato in ordine alle nuove modalità di presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi, di IRAP e di IVA, approvato con il cit. D.P.R. n. 322/1998, con riguardo alla questione dei termini stabiliti per le relative presentazioni<sup>139</sup>, con una norma di non immediata e facile

<sup>139</sup> In particolare, con il cit. art. 2 si era anche ribadito il principio di ordine generale già presente nelle leggi d'imposta secondo il quale si considerano valide le dichiarazioni presentate entro trenta giorni, (poi diventati novanta) dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle consequenziali sanzioni per il

comprensione, aveva in origine previsto che "salva l'applicazione delle sanzioni amministrative, la dichiarazione dei redditi, la dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive e la dichiarazione dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da redigersi secondo le modalità stabilite per le medesime dichiarazioni e da presentare all'amministrazione finanziaria per il tramite di un ufficio delle Poste Italiane S.p.a. convenzionata"<sup>140</sup>.

Questa norma, in effetti, appena emanata apparve subito avere portata molto più ampia rispetto all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 che disciplina le ipotesi di ravvedimento operoso<sup>141</sup>, non risultando espressi i limiti entro cui la rettifica sarebbe stata ammessa, né specificate le sanzioni irrogabili.

Nel contempo, essa doveva considerarsi diversa da quella in origine contenuta nell'art. 9, u.c. del D.P.R. n. 600/1973 che subordinava, come si è già riferito, la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione originaria per correggere *errori ed omissioni* entro il termine di presentazione della dichiarazione per il secondo anno successivo, *purchè non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non fosse stata comunque constatata*; possibilità che, secondo unanime dottrina, era riferita alle sole ipotesi di integrazioni "in aumento" e non in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta dichiarati<sup>142</sup>.

ritardo e nulle le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a detto termine (cfr., comb. disp. art. 2, comma 7 e art. 8, comma 6, D.P.R. n. 322 cit., per l'IVA).

<sup>140</sup> Cfr., art. 2 cit., comma 8, applicabile alla dichiarazione IVA in virtù dell'art. 8, comma 6, D.P.R. n. 322 cit.

<sup>141</sup> Analizzate, *supra*, par. 5.8.

<sup>142</sup> Come è stato già considerato al par. 5.8. Sull'argomento, in dottrina, cfr., FREGNI, *Istanza di rimborso correttiva di dichiarazione dei redditi e dichiarazione integrativa ex art. 9, ottavo comma D.P.R. n. 600 del 1973: un connubio problematico*, in *Boll. trib.*, 1996, pag. 1136; BELLE', *Dichiarazione dei redditi, rettifica, retrattabilità e rimborso d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, II, pag. 71 ss.; BAGGIO, *La correzione della dichiarazione tributaria tra tutela dell'interesse fiscale e fonte legale dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 1031 ss.; DOLCE, *Note in tema di retrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Rass. trib.*, 2001, pag. 745 ss.; MESSINA, *Dichiarazioni integrative a favore del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2001, pag. 1607; LOGOZZO, *Le dichia-*

Il comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 sembrava dunque destinato a ricomprendere qualsiasi ipotesi di rettifica degli originari dati forniti in dichiarazione, anche al di fuori dei casi previsti dalle regole sul ravvedimento ed anche, quindi, per correggere errori commessi a favore del contribuente che non avessero comportato il pagamento di imposta<sup>143</sup>.

E ciò semprechè non si fosse dovuto interpretare in via restrittiva il significato della espressione "integrazione" alla dichiarazione in essa contenuta con esclusivo riferimento ai casi in cui la dichiarazione emendata, anche a seguito di modifiche di segno algebrico opposto, si fosse conclusa comunque con un maggior versamento a favore del Fisco<sup>144</sup>.

L'introduzione di tale norma nella sua originaria versione sembrava, dunque, ammettere la rettificabilità dei dati dichiarati anche per correggere errori commessi in danno dello stesso contribuente, nel rispetto quanto meno degli stessi termini di decadenza stabiliti nei confronti dell'amministrazione per l'esercizio dei suoi poteri ordinari di accertamento<sup>145</sup>.

*razioni integrative in aumento ed in diminuzione*, in *Corr. trib.*, 2002, pag. 745; MENTI, *L'emendabilità della dichiarazione dei redditi e la rettifica in diminuzione del reddito d'impresa dichiarato*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, pag. 5 ss.

<sup>143</sup> Interpretazione che venne avallata dalla posizione espressa dal Ministero, in occasione della teleconferenza del 23 febbraio 1999, secondo cui la disposizione di cui al cit. art. 2, comma 8 del D.P.R. n. 322/1998 non si sarebbe riferita esclusivamente alle ipotesi nelle quali fosse stato possibile regolarizzare le violazioni commesse mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

<sup>144</sup> Così, MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. trib.*, 2001, pag. 1174 s., secondo il quale, il cit. comma 8 dell'art. 2 D.P.R. n. 322 nel suo testo originario, non forniva elementi per una dichiarazione rettificativa in *bonam partem* oltre i termini; e ciò sia perché il concetto di "dichiarazione integrativa" è tradizionalmente proprio delle situazioni in cui si arriva ad integrare in aumento l'imponibile o l'imposta dichiarata, come in materia di condoni, sia perché il richiamo ad "errori ed omissioni" contenuto nella lett. b) del comma 1 dell'art. 13 sembrava confermare tale assunto.

<sup>145</sup> A tale proposito, si noti che i termini per l'accertamento delle imposte sui redditi sono stati uniformati a quelli stabiliti per l'accertamento ai fini dell'IVA. Ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, come modif. dall'art. 15 del D.Lgs. n.

Con essa, in definitiva, era stato precisato che l'integrazione delle dichiarazioni errate o contenenti dati omessi potesse avvenire mediante successiva dichiarazione; il fatto poi, che si trattasse di mera norma regolamentare, lasciava anche supporre che fosse solo esclusa la possibilità di correggere la dichiarazione oltre i termini di decadenza stabiliti dal cit. art. 38 D.P.R. n. 602/1973, nei casi di rimborso, e dal cit. art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, nelle ipotesi di integrazione rientranti nella disciplina del cd. ravvedimento operoso<sup>146</sup>.

Del resto, anche il Ministero aveva confermato tale più restrittiva interpretazione. Secondo la circolare 17 maggio 2000, n. 98/E<sup>147</sup>, la dichiarazione rettificativa presentata ai sensi del cit.

241/1997, gli avvisi di accertamento devono essere, infatti, notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, nel caso di omessa dichiarazione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare.

<sup>146</sup> Come ho avuto modo già di considerare nel mio "Sulla rettificabilità della dichiarazione per questioni di diritto", cit., pag. 535 s.

<sup>147</sup> In particolare il Ministero, in detta circolare, ha chiarito che il cit. art. 2, comma 8 del D.P.R. n. 322/1998 ha un ambito applicativo più ampio di quello del cit. art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Entrambe le disposizioni, secondo la cit. circolare, consentono al contribuente di rimuovere comportamenti (errori od omissioni), ma il cit. art. 13 si riferisce al comportamento sanzionabile dall'Amministrazione finanziaria e, quindi, in linea generale, non può essere utilizzato al solo fine di esporre un maggior credito; tuttavia, nelle ipotesi in cui la rettifica operata elimini un comportamento comunque sanzionabile dall'amministrazione, il relativo importo emergente dalla rettifica operata, anche se comporta l'evidenziazione, quindi, di un minor credito rispetto a quello in precedenza dichiarato, può essere chiesto a rimborso (e non anche utilizzato in compensazione o a riporto). La dichiarazione rettificativa presentata ai sensi del cit. comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, invece, se presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria, sostituisce completamente la precedente e, pertanto, non comporta l'applicazione di alcuna sanzione; se presentata entro il termine di novanta giorni di cui al comma 7 dell'art. 2, D.P.R. n. 322 cit., sostituisce la precedente e comporta l'applicazione della sanzione amministrativa stabilita per la dichiarazione tardiva. In entrambe le ipotesi, il contribuente ha tuttavia il diritto di utilizzare gli eventuali crediti emergenti secondo le modalità ordinarie e, pertanto, sia a riporto, che in compensazione, che a rimborso. La dichiarazione rettificativa presentata con ritardo superiore a novanta giorni si considera, invece, omessa e dà

comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, anche per correggere errori commessi a danno del contribuente, oltre il termine di novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione originaria, doveva ritenersi equivalente ad un'istanza di rimborso dell'eventuale credito da essa derivante; con ciò implicitamente confermando che tale successiva dichiarazione doveva comunque essere presentata nel rispetto dei termini di decadenza stabiliti dalle norme sostanziali e procedurali che regolano il procedimento di applicazione dei singoli settori impositivi.

Da notare che, secondo la citata circolare n. 98/E, la dichiarazione rettificativa "in diminuzione" presentata ai sensi del cit. comma 8 dell'art. 2 entro i novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione originaria avrebbe potuto costituire titolo per la compensazione del credito da essa emergente; affermazione, questa, del tutto inspiegabile, atteso che il diritto alla compensazione del credito emergente dalla dichiarazione rettificativa, una volta riconosciuta la possibilità per il contribuente di correggere l'errore commesso nella dichiarazione originaria mediante la presentazione d'una successiva dichiarazione, non avrebbe potuto incontrare alcun altro limite se non quello indicato al comma 1 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97 rappresentato dalla possibilità di compensare crediti e debiti dello stesso periodo d'imposta, entro la data di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo.

Lo scenario di riferimento è, poi, mutato a seguito dell'emanazione del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 con il quale si è provveduto a ridurre e a razionalizzare gli adempimenti a carico dei contribuenti connessi con la presentazione delle dichiarazioni fiscali e ad adeguare la normativa vigente all'evoluzione tecnologica dei sistemi di trasmissione dei dati.

Con l'art. 2 del cit. D.P.R. n. 435 è stato, in particolare, modificato il comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 ed aggiunto il comma 8-bis al fine di distinguere, e più dettagliatamente

---

titolo per la riscossione delle imposte dovute secondo gli imponibili dichiarati. Eventuali crediti emergenti in questa sede potranno essere soltanto richiesti a rimborso.

disciplinare, le ipotesi di rettifica degli errori commessi dal contribuente in sede di dichiarazione.

A partire dalle dichiarazioni presentate dal 1 gennaio 2002<sup>148</sup>, data di entrata in vigore delle citate modifiche normative, infatti, sono stati innanzitutto precisati i termini entro i quali il contribuente può presentare, salva l'applicazione di sanzioni per il ritardo, una dichiarazione successiva per correggere errori, o integrare omissioni, commessi in danno dell'amministrazione finanziaria nelle dichiarazioni originarie.

La rettifica "in aumento" può essere, in particolare, effettuata mediante successiva dichiarazione da presentare, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, "non oltre i termini stabiliti dall'art. 43" del D.P.R. n. 600/1973 e, quindi, non oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della precedente dichiarazione. Da notare che il nuovo comma 8 dell'art. 2 in commento prevede anche la presentazione in via telematica della dichiarazione rettificativa e non più solo la presentazione della stessa per il tramite d'un ufficio postale, come previsto dal precedente testo regolamentare.

Con il comma 8-bis, invece, è stato esplicitamente previsto che il contribuente possa anche integrare a suo favore le dichiarazioni presentate per correggere errori o omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o un minor credito d'imposta.

In tali casi, la rettifica "in diminuzione" può avvenire mediante la presentazione, anche in via telematica, d'una successiva dichiarazione che va prodotta "non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" e l'eventuale credito emergente dalla rettifica operata potrà essere utilizzato dal contribuente in compensazione ai sensi del cit. art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

---

<sup>148</sup> Ovvero a partire da quelle presentate prima per le quali, alla data del 1 gennaio 2002, non sia decorso il termine di novanta giorni per la presentazione d'una dichiarazione tardiva e, quindi, comunque valida: così, circ. 25 gennaio 2002, n. 6/E.

Tale dichiarazione rettificativa in diminuzione, se operata nei termini indicati al comma 8-bis, non è soggetta a sanzione e costituisce titolo per la compensazione dell'eventuale credito d'imposta emergente a seguito della correzione degli errori *fino al termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo*<sup>149</sup>.

Le dichiarazioni integrative di cui ai commi 8 e 8-bis presuppongono, in ogni caso, che le dichiarazioni originarie siano state validamente e tempestivamente presentate comprese, dunque, le dichiarazioni originarie tardive e, cioè, quelle presentate con ritardo non superiore a novanta giorni dal termine di scadenza previsto. Solo nel caso di dichiarazione originaria omessa o presentata successivamente ai citati novanta giorni, secondo il testo di legge in commento, non è consentito presentare alcuna dichiarazione rettificativa<sup>150</sup>.

Con le modifiche introdotte, dunque, si è certamente raggiunto l'obiettivo di confermare, in via di principio, la rettificabilità della dichiarazione, sul solco della evoluzione di quella giurisprudenza di legittimità più liberale di cui si è a lungo parlato nelle pagine di questo lavoro e, nel contempo, si sono anche più compiutamente disciplinate le ipotesi di rettifica della dichiarazione "in aumento" e "in diminuzione" rispetto all'originario testo del regolamento concernente i termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali.

Tuttavia, i commi 8 e 8-bis dell'art. 2 in commento vanno coordinati con le altre norme di legge oggi vigenti che disciplinano la possibilità di correggere gli errori commessi in sede di presentazione della dichiarazione originaria, sia a danno del contribuente (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), che a suo favore (art. 38 D.P.R. n. 602/1972), per tentare di pervenire ad un inquadramento

<sup>149</sup> Con la nuova formulazione della norma viene, dunque, esplicitamente confutata quella interpretazione restrittiva, di cui si è innanzi riferito, contenuta nella circolare ministeriale n. 98/E/2000 secondo cui la compensazione dell'eventuale credito emergente dalla rettifica operata ai sensi dell'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322 cit., nel testo all'epoca vigente, si sarebbe potuta effettuare solo se la dichiarazione successiva fosse stata presentata entro i novanta giorni dalla presentazione di quella originaria.

<sup>150</sup> Nello stesso senso, anche la cit. circ. n. 6/E del 25 gennaio 2002.

sistematico delle diverse opportunità offerte dall'ordinamento che salvaguardi, contemporaneamente, il diritto del contribuente al pagamento dell'imposta dovuta sulla base dell'effettiva sua capacità contributiva, il suo diritto alla ripetizione di quella indebitamente versata, il suo diritto alla correzione dell'errore, anche in assenza di pagamenti indebiti, ed il potere-dovere dell'amministrazione finanziaria di agire nel rispetto dei principi costituzionali dell'oggettiva correttezza ed imparzialità e buon andamento sanciti dall'art. 97 della Costituzione.

#### 5.12. LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE IN AUMENTO E IN DIMINUZIONE E I TRADIZIONALI ISTITUTI DI RIFERIMENTO PER LA RETTIFICA DEL DICHIARATO: IL DIFFICILE COORDINAMENTO.

Come si ricorderà, secondo il più recente indirizzo delle Sezioni Unite della Cassazione, la dichiarazione va ritenuta, infatti, sempre rettificabile, a prescindere dal tipo di errore commesso dal dichiarante, in considerazione della sua natura di atto non negoziale e non dispositivo, del suo configurarsi come esternazione di scienza e/o di giudizio sempre modificabile, in linea di principio, a seguito dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e/o valutati, nonché del fatto che essa non costituisce titolo dell'obbligazione tributaria, ma solo un momento dell'iter procedimentale rivolto all'accertamento ed all'attuazione dell'effettivo debito d'imposta *"con il solo limite di un collegamento, almeno tendenziale...agli istituti sostanziali e processuali presenti nell'ordinamento..."*<sup>151</sup>.

Una lettura "restrittiva" del commi 8 e 8-bis dell'art. 2 prima considerati, non coordinata con gli istituti sostanziali e processuali già vigenti e con la posizione ormai dominante assunta dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione sulla questione potrebbe, a ben vedere, condurre ad una interpretazione che limiti la possibilità

<sup>151</sup> Così, in partic., Cass. n. 17394/2002 commentata al par. 5.4.

per il contribuente di correggere gli errori commessi a suo danno o che imponga un numero maggiore di adempimenti a carico del contribuente per la correzione dell'errore commesso.

Mancando, infatti, un coordinamento legislativo tra il cit. comma 8-bis dell'art. 2 e il comma 1 dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, nel caso di maggior versamenti eseguiti, si potrebbe, in effetti, ipotizzare l'obbligo per il contribuente, e non soltanto la facoltà, di presentare una dichiarazione rettificativa entro i più ristretti termini i decadenza di dodici mesi dalla presentazione della dichiarazione errata e non di quarantotto mesi dal maggior versamento<sup>152</sup>; così come si potrebbe interpretare la procedura di cui al comma 8-bis cit. come una fase della più articolata procedura di rimborso di cui al cit. art. 38 e, per l'effetto, imporre comunque al contribuente la presentazione d'una dichiarazione rettificativa "in diminuzione" per rafforzare il suo diritto alla ripetizione dell'indebito<sup>153</sup>.

Ancora di recente, la stessa Corte di cassazione con sent. n. 4238 del 2 marzo 2004, ritornando sul tema della rettificabilità del dichiarato a favore del contribuente, nell'affermare che l'istanza di rimborso ex art. 38 è comunque idonea a rettificare una dichiarazione viziata da errore per i periodi antecedenti al 2002 in considerazione della mancanza di diversi termini di decadenza introdotti nell'ordinamento solo dal cit. comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, sembrerebbe nuovamente confermare una lettura restrittiva delle citate disposizioni.

Ma a ben vedere queste soluzioni non risultano appaganti e si manifestano non conformi allo stadio più evoluto che si è raggiunto oggi, sia in sede dottrinale, che giurisprudenziale, sul tema della rettificabilità della dichiarazione.

In effetti, l'unica lettura coordinata delle norme che salvaguardia il diritto del contribuente di correggere qualsiasi tipo di errore

<sup>152</sup> Il comma 8-bis dell'art. 2 limita, infatti, la rettificabilità dell'errore commesso a danno del dichiarante alla presentazione della dichiarazione rettificativa "non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo".

<sup>153</sup> Sul punto, SCIARRA, *La dialettica tra giurisprudenza e normativa in tema di rettificabilità della dichiarazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 148 s.

commesso in dichiarazione sia a suo danno, che a suo favore, nel rispetto dei limiti esterni posti dall'ordinamento a tutela di quel primario interesse alla certezza dei rapporti e alla pronta riscossione dei mezzi finanziari necessari alla sopravvivenza dello Stato, è quella che attribuisce rilevanza al complessivo comportamento tenuto del contribuente nell'"attività del dichiarare" che può, dunque, manifestarsi, anche attraverso il compimento di più atti successivi nel tempo<sup>154</sup>.

Ed invero, l'impossibilità di desumere *prima facie* l'errore dal testo della dichiarazione, come non può tradursi nella sua definitiva non riconoscibilità da parte dell'amministrazione, in considerazione degli ampi poteri di indagine e di controllo ad essa spettanti, così non può comportare, come si è più volte considerato, il divieto per il dichiarante di ripristinare in altro modo la coincidenza tra i dati dichiarati e quelli della realtà.

Ciò che legittima la correzione o la rettifica della dichiarazione è, infatti, in linea di principio, il fatto obiettivo che gli elementi in essa riprodotti o le valutazioni in essa effettuate non rispondano al vero: in caso contrario, occorrerebbe riconoscere efficacia preclusiva agli effetti connessi alla presentazione della dichiarazione, in contrasto con le norme dell'ordinamento, che come si è già posto in rilievo, escludono tale definitività<sup>155</sup>.

Il concetto di riconoscibilità dell'errore va oggi, infatti, analizzato con riferimento a quella reciproca collaborazione che deve permeare l'attuale rapporto tra contribuente ed amministrazione nella concreta applicazione della legge d'imposta. E così, nella fase *fisiologica* di determinazione dell'effettivo debito d'imposta o di misurazione del credito spettante, le parti del rapporto possono compiere più atti successivi, purché entro ragionevoli lassi temporali, qualora vengano riscontrati errori commessi nella dichiarazione originaria.

Non va, infatti, trascurato che ciò che assume rilevanza nel perseguimento dell'obiettivo della corretta definizione della base imponibile del tributo, è, infatti, quella complessa attività svolta dal

<sup>154</sup> Come si è innanzi considerato al par. 5.5.

<sup>155</sup> *Supra*, par. 5.1. e 5.5.

soggetto che si snoda attraverso la presentazione della dichiarazione originaria, la successiva automatizzata procedura di liquidazione automatica della dichiarazione medesima di cui agli artt. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972, che vede la "collaborazione" dell'amministrazione nella corretta determinazione delle imposte dovute, il controllo formale del dichiarato, di cui al succ. art. 36-*ter* D.P.R. n. 600 cit., ove pure si esprime la predetta fase partecipativa<sup>156</sup>; nonché la redazione di eventuale altra dichiarazione rettificativa per correggere errori di calcolo o di valutazione, presentata entro i maggiori termini di decadenza stabiliti dalla legge, salva l'applicazione di sanzioni, anche se in misura ridotta, irrogabili in presenza d'un comportamento comunque censurabile del contribuente<sup>157</sup>.

Oltre tali ipotesi di rettifica, resta poi comunque salva la possibilità per il contribuente di esperire l'azione tributaria della ripetizione dell'indebito al fine di neutralizzare un errore commesso in una fase della predetta attività diretta alla liquidazione dell'imposta dovuta<sup>158</sup> o di proporre tempestiva impugnazione degli atti con i quali l'Ufficio richiede il pagamento d'un imposta indebita.

Alla luce di queste considerazioni, ed in conclusione dell'indagine che si è condotta nel presente lavoro, sembra opportuno provare a schematizzare le varie fasi di questa "complessa attività del dichiarare" allo scopo di fornire una rappresentazione sistematica dei vari rimedi a disposizione del contribuente per ripristinare, una volta presentata la dichiarazione, la correttezza degli elementi della base imponibile del tributo.

Ed invero:

a) Nel caso in cui l'errore venga rilevato *entro i termini ordinari* di scadenza della dichiarazione originaria, il contribuente potrà, innanzitutto revocare la dichiarazione originaria mediante presentazione di altra dichiarazione che sostituisce la prima entro gli stessi termini.

<sup>156</sup> *Supra*, par. 4.1.

<sup>157</sup> *Supra*, par. 5.11.

<sup>158</sup> *Supra*, par. 5.10.

Con tale successiva dichiarazione potranno essere anche rettificate eventuali scelte dispositive effettuate in precedenza, atteso che la completa sostituzione della seconda dichiarazione alla prima, non fa sorgere la questione della vincolatività e definitività degli effetti scaturenti da eventuali manifestazioni di volontà (anche se non negoziali), già espresse dal contribuente<sup>159</sup>.

b) Nel caso di errori commessi *a danno dell'amministrazione finanziaria*, se il riscontro dell'errore avviene tempestivamente, e sempreché non siano iniziati, accessi, ispezioni, verifiche o altri controlli di natura amministrativa di cui l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, la facoltà di rimuovere le violazioni sia di natura formale, che sostanziale, potrà avvenire, innanzitutto, mediante il ricorso all'istituto del cd. ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997<sup>160</sup>.

In tali ipotesi al contribuente è, infatti, data la possibilità di ripristinare il dato errato dichiarato o di effettuare l'adempimento omesso, con contestuale pagamento dell'eventuale maggiore imposta dovuta, oltre che delle sanzioni ridotte a seconda dell'epoca della correzione e degli interessi moratori calcolati dall'epoca della violazione.

Come si è già rilevato, il ricorso a detto strumento premiale è, tuttavia, limitato nel tempo, esaurendosi la facoltà di regolarizzazione del dichiarato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

c) Nel caso di *errori meramente formali non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo*, la possibilità di rettifica non incontra, invece, limitazioni di tempo ed il principio di scusabilità dell'errore, contenuto attualmente nel comma 3 dell'art. 10 della L. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), sembrerebbe consentire, comunque, la possibilità di rettifica di questa tipologia di

<sup>159</sup> Come si è già considerato, *supra*, par. 5.7.

<sup>160</sup> Su cui, più diffusamente, *supra*, par. 5.8.



errore commesso, anche oltre i termini massimi stabiliti dall' art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 ed anche in sede di accertamento<sup>161</sup>.

d) Oltre i termini di cui al cit. art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, il contribuente ha poi, comunque, la possibilità di presentare una *dichiarazione integrativa* per rettificare "in aumento" i dati originariamente dichiarati.

Ai sensi del comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, infatti, come si è visto, il contribuente può presentare una dichiarazione successiva per correggere errori od omissioni d'una precedente dichiarazione, salva l'applicazione di sanzioni, non oltre i termini di decadenza stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e, quindi, non oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria<sup>162</sup>.

Nei quattro anni successivi alla presentazione della dichiarazione, dunque, come l'Ufficio ha il potere di controllare l'atto e di procedere ad una eventuale rettifica per ripristinare la correttezza formale e sostanziale dello stesso mediante l'emanazione d'un avviso di accertamento, così il contribuente ha il potere di ritrattare l'atto attraverso la prospettazione di elementi diversi da quelli a suo tempo comunicati per consentire all'Ufficio il recupero dell'imposta in origine non dichiarata.

E' evidente, in questo caso, che le sanzioni restano comunque dovute per intero; c'è tuttavia da considerare che il comportamento fattivo e collaborativo del contribuente che si trovasse nella situazione di presentare, oltre i termini del ravvedimento, ed entro i termini di decadenza del potere di rettifica, una dichiarazione integrativa "in aumento" potrebbe trovare una sua *ratio* nella aspettativa di una più favorevole e mitigata entità delle sanzioni irrogabili da parte dell'Ufficio.

Si noti, infine, che l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, mentre impedisce il ravvedimento operoso di cui al cit. art. 13, non ostacola la facoltà di

<sup>161</sup> Come si è già rilevato, *supra*, par. 5.8.

<sup>162</sup> *Supra*, par. 5.11.

presentazione della dichiarazione integrativa "in aumento".<sup>163</sup> E del resto, l'impedimento non avrebbe alcun senso, atteso comunque l'interesse dell'Erario all'acquisizione dell'eventuale maggior imposta dovuta, delle sanzioni correlate alla violazione ed agli interessi moratori per il ritardo nell'adempimento, anche una volta iniziate le attività amministrative di controllo.

e) *In presenza di pagamenti indebiti*, invece, per recuperare l'imposta erroneamente dichiarata e versata, il contribuente può oggi, di norma, più efficacemente ricorrere alla procedura disciplinata dal comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/98, semprechè rilevi tempestivamente l'errore commesso a suo danno<sup>164</sup>.

Ai sensi della norma citata, infatti, il contribuente può presentare una *dichiarazione rettificativa "in diminuzione"* qualora si avveda dell'errore entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

In tal modo, tenendo conto delle nuove tecniche di versamento dei tributi, il maggior credito emergente dalla rettifica operata o l'eventuale eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione rettificativa potrà essere richiesto a rimborso, ovvero potrà essere riportato a nuovo per essere computato in diminuzione del tributo relativo all'esercizio successivo, come disposto dagli artt. 11, comma 3 e 19, comma 2 T.U.I.R. ed ora 12, comma 3 e 22, nuovo T.U.I.R.; od infine, per espressa previsione dello stesso legislatore, potrà essere anche utilizzato in compensazione – fino a concorrenza del credito disponibile – con altri tributi e contributi dovuti ad altro titolo per lo stesso periodo d'imposta, così come previsto a regime dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

f) Nel caso, invece, in cui il contribuente non si accorga dell'errore entro il predetto termine di scadenza della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, avrà sempre la possibilità di proporre *istanza di rimborso* dell'imposta indebitamente versata,

<sup>163</sup> Così come si legge nella circ. n. 6/E del 25 gennaio 2002.

<sup>164</sup> Cfr., *supra*, par. 5.11.

entro il termine di quarantotto mesi dal versamento, ai sensi del comma 1 dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973<sup>165</sup>.

Da notare che l'ampliamento del termine originariamente posto per la presentazione delle istanze di rimborso dai diciotto ai quarantotto mesi, coincidendo oggi con i termini di decadenza dell'azione accertativa da parte degli uffici finanziari, consente di avere a disposizione un ragionevole lasso temporale entro cui far valere gli interessi privati e pubblici coinvolti nel procedimento di applicazione dei tributi. E' evidente che, una volta scaduto il breve termine - di norma pari ad un anno dalla presentazione della dichiarazione precedente - il contribuente potrà solo richiedere a rimborso la maggiore imposta indebitamente versata, senza poter accedere all'istituto della compensazione che, come si ricorderà, è ammessa dal cit. art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 soltanto "entro la data di presentazione della dichiarazione successiva" ed è circoscritta ai soli debiti e crediti "dello stesso periodo d'imposta ...risultanti dalle dichiarazioni".

### 5.13. LA RETTIFICABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE IN ASSENZA DI PAGAMENTI INDEBITI E LA RETTIFICA DEL DICHIARATO OLTRE I TERMINI DI DECADENZA STABILITI DALLA LEGGE.

Anche *in assenza di pagamenti indebiti* e quindi, nel caso di una rettifica del dato dichiarato dal contribuente svincolata dal rimborso dei maggiori versamenti eseguiti, è oggi sicuramente possibile ricorrere alla procedura di cui al comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, pur se nei ristretti limiti temporali ivi indicati.

Si consideri ad es. il caso di una dichiarazione da presentare al solo fine di evidenziare una maggiore perdita o un maggior credito rispetto a quello esposto nella dichiarazione originaria.

Prima dell'introduzione nell'ordinamento della possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "in diminuzione", appariva

<sup>165</sup> Su cui, più diffusamente, *supra*, par. 5.10.

non facilmente conciliabile il diritto del contribuente di rettificare un errore di tale natura, nel solco dell'evoluzione di quella stessa giurisprudenza più liberale, innanzi richiamata, che aveva già da tempo consacrato la rilevanza di un qualsiasi errore commesso in dichiarazione, in *assenza di un diritto al rimborso* da far valere attraverso la presentazione di un' apposita istanza.

Né appariva appagante quella tesi dottrinale che, con riferimento alle imposte dirette, ritenendò di non poter applicare l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 per la mancanza di un versamento di somme non dovute da chiedere a rimborso, riteneva comunque ammissibile la presentazione di una istanza nel diverso termine di due anni stabilito, attualmente, dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, in mancanza di disposizioni specifiche<sup>166</sup>.

Il predetto termine è, infatti, riferito alle *domande di restituzione* e non è detto che il contribuente, nelle ipotesi di cui al tema in questione, abbia sempre diritto alla restituzione di somme versate sulla base dell'errore commesso ed in ogni caso, non appare chiaro quale sarebbe il *dies a quo* dal quale cominciano a decorrere i due anni per la presentazione dell'istanza<sup>167</sup>.

Prima dell'introduzione delle nuove modalità di presentazione delle dichiarazioni rettificative, e limitatamente ai casi di errori meramente formali, al contribuente non restava, dunque, che attendere la liquidazione ed il controllo formale della dichiarazione operati ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 che, come si è innanzi rilevato, avrebbero comunque potuto portare alla correzione da parte dell'amministrazione finanziaria dei dati originariamente dichiarati dal contribuente anche allo scopo di evidenziare un maggior credito o una maggiore perdita rispetto a quelli in precedenza indicati<sup>168</sup>.

<sup>166</sup> Così, LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., pag. 237.

<sup>167</sup> Ai sensi del cit. art. 21 comma 2, infatti, la domanda di restituzione non può essere presentata, dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

<sup>168</sup> *Supra*, par. 4.1. Si pensi al caso di errore commesso, a proprio danno, nell'errato riporto di eccedenze d'imposta del periodo precedente o la mancata considerazione di acconti già versati.

Oggi, invece, la facoltà di rettifica di questa tipologia di errori è, sicuramente, espressamente contemplata dal cit. comma 8-bis dell'art. 2 D.P.R. n. 322/1998 che ammette la presentazione d'una dichiarazione successiva, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione successiva, "per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un ... minor credito": in tal caso, il maggior credito scaturito dalla rettifica potrà essere, ordinariamente, chiesto a rimborso, riportato a nuovo ed anche utilizzato in compensazione<sup>169</sup>.

Più problematica appare la questione nel caso in cui l'errore in questione sia rilevato, oltre il termine di scadenza della presentazione della dichiarazione successiva.

Oltre questo breve lasso temporale, in effetti, il tenore letterale del cit. comma 8 dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998 (che non contempla espressamente la possibilità di correggere errori che abbiano determinato l'indicazione di un minor credito), diversamente dal cit. successivo comma 8-bis, ed il riferimento nel cit. comma 8 dell'applicazione, comunque, delle sanzioni (che sembrerebbe evocare un'integrazione solo in aumento del dato in origine dichiarato), sembrerebbero escludere la possibilità di presentare una dichiarazione rettificativa allo scopo di evidenziare una maggiore perdita o un maggior credito rispetto a quelli in precedenza dichiarati nel maggior termine di decadenza del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria<sup>170</sup>.

Il che rappresenta sicuramente un'anomalia del sistema, non vedendosi alcuna ragione per impedire al contribuente di ripristinare la correttezza del dato dichiarato, inficiato da detta tipologia di errori, mediante la presentazione di dichiarazioni "a catena" al solo scopo di indicare il corretto credito o entità della perdita da riportare

<sup>169</sup> Come si è innanzi, più diffusamente, considerato par. 5.11.

<sup>170</sup> In effetti questa possibilità poteva sostenersi in vigenza del precedente testo dell'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322 cit. che, non distinguendo le due attuali ipotesi di dichiarazioni integrative, poteva interpretarsi in senso più lato, quale norma diretta a consentire la rettifica di ogni tipo di errore, compresi quindi quelli non comportanti la rilevazione di un maggior debito, come avevo sostenuto già in precedenza nel mio, *Sulla rettificabilità della dichiarazione per questioni di diritto cit.*, pag. 535 s.

a nuovo negli stessi termini in cui spetta all'Ufficio il potere di rettifica del dichiarato.

Resta, infine, da considerare la possibilità di rettifica della dichiarazione, oltre i termini di decadenza stabiliti dalla legge per proporre istanza di rimborso della maggiore imposta dichiarata; così come l'ipotesi di rettifica, nel caso di minore imposta dichiarata rispetto a quella dovuta, oltre i termini di decadenza dell'azione di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Si premette che questa seconda circostanza si prospetta solo al fine di segnalare che il contribuente non avrebbe alcuna convenienza a rettificare un dato a suo sfavore, non più oggetto di controllo da parte degli Uffici, salva l'ipotesi in cui tale rettifica si rendesse necessaria per comunicare l'epoca d'una modifica i cui effetti si manifestano ancora negli esercizi successivi, oggetto ancora di accertamento, per i quali il contribuente potrebbe avere comunque convenienza ad indicare il dato rettificato<sup>171</sup>.

Il caso di rettifica oltre i termini per proporre istanza di rimborso va, invece, affrontato rimanendo ancora un aspetto molto controverso la possibilità di rettificare le dichiarazioni riferibili a rapporti tributari che si debbono considerare esauriti o cristallizzati per il verificarsi di scadenze stabilite dalla legge.

La soluzione positiva alla questione potrebbe, forse, oggi ricercarsi nella normativa sull'autotutela che regola, com'è noto, il potere dovere dell'amministrazione finanziaria di rinunciare all'imposizione o di annullare d'ufficio atti viziati da manifesti errori di diritto, anche di natura procedimentale, o di fatto, nonché in generale nei casi di aperto travisamento dei fatti posti a base del provvedimento emanato.

La formulazione dell'art. 68 del D.P.R. n. 287/92 con il quale si è attuato il primo riconoscimento normativo del generale potere di autotutela spettante a qualsiasi amministrazione pubblica in virtù dei

<sup>171</sup> Come potrebbe avvenire anche in seguito ad errori commessi in sede di rettifiche, operate oggi solo in dichiarazione, in virtù delle nuove regole sul disinquinamento del bilancio di cui all'art. 109, comma 4, lett. b), nuovo T.U.I.R. e che hanno comunque riflesso in materia civilistica, andando esse a correggere indirettamente dati contabili (utili e riserve) che devono essere ripristinati nel tempo nella loro esatta misura: sul punto, *supra*, par. 5.6.

principi di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost.<sup>172</sup>, atteso il suo testuale riferimento all'annullamento d'ufficio degli atti riconosciuti illegittimi ed infondati, portava, in effetti, ad ipotizzare una generale inapplicabilità dell'autotutela alle decadenze nel rimborso, in quanto in tali casi il soddisfacimento del diritto del contribuente non richiedeva la caducazione di un atto amministrativo<sup>173</sup>.

Ma le successive norme emanate in materia, riferendosi in via più generale, oltre che al potere di annullamento e di revoca, anche alla "rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento" (art. 1, comma 1, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37)<sup>174</sup> e disciplinando

<sup>172</sup> L'utilizzo del regolamento per il riconoscimento dell'autotutela ha destato talune perplessità in ordine al rispetto dei principi della delegificazione e dei rapporti tra normativa primaria e secondaria stabiliti dalla L. n. 400/1998. Sulla questione e sulla possibilità di superare tali incertezze considerando che il fondamento del potere di riesame in sede di autotutela è già presente nel principio del buon andamento dell'art. 97 della Cost., cfr., FICARI, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1997, pag. 344 ss.

<sup>173</sup> Sul punto, *supra*, par. 5.10. Per STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, pag. 274 ss., le fattispecie in cui il rimborso non presuppone il ritiro di un atto amministrativo possono essere attratte nella sfera dell'autotutela solo enfatizzando la funzione giustiziale dell'amministrazione finanziaria ed assegnando all'art. 68 D.P.R. n. 287/1992 un valore di norma quadro espressiva del generalissimo potere di correzione di errori, sviste, negligenze che abbiano portato ad un'imposizione "ingiusta". Sulla funzione giustiziale dell'amministrazione, cfr., già ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 19. Sull'istituto dell'autotutela, cfr., TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I, pag. 300 ss., ID., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit.; MUSCARA, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992; ID., *Poteri di autotutela del provvedimento impositivo*, in *Rass. trib.*, 1990, pag. 382; FICARI, *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, pag. 461 ss.; ID., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, pag. 260 ss.; LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 1131 ss.

<sup>174</sup> La dottrina che si è occupata dell'autotutela ha messo in evidenza che la rinuncia all'imposizione non consiste nel riesame o nell'eliminazione di un atto

l'esercizio di tali poteri, *senza necessità di istanza di parte*<sup>175</sup>, anche in pendenza di giudizio o in caso di *non impugnabilità*, ovvero nell'ipotesi in cui "sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione" (art. 2, comma 1, D.M. cit.), *salvo il solo limite del giudicato*<sup>176</sup>, sembrerebbero oggi più agevolmente disciplinare anche l'ipotesi di restituzione di somme illegittimamente riscosse dall'amministrazione per le quali non sia stata presentata apposita istanza di rimborso<sup>177</sup>.

pregresso invalido, ma nel non esercizio della funzione impositiva a fronte di un atto del contribuente che è costituito dalla dichiarazione tributaria: cfr., in partic., sulla tale questione, MISCALI, *op. cit.*, pag. 120 ss.

<sup>175</sup> Si noti che, sul piano procedurale, l'autotutela non è subordinata alla presentazione di apposita istanza da parte del contribuente e, potrebbe, quindi anche essere esercitata d'ufficio. E' chiaro, tuttavia, che in molti casi gli uffici possono venire a conoscenza del caso per il quale si chiede l'esercizio dell'autotutela solo a seguito di richiesta dell'interessato che, proprio per l'officiosità del procedimento, non è comunque soggetta a termini di decadenza: cfr., sul punto, LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., pag. 201.

<sup>176</sup> La norma non precisa se la preclusione all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia all'imposizione derivi solo da un giudicato sostanziale, e cioè di quello non formatosi su questioni di rito, o anche su quello formale. Sulla questione, più di recente, cfr., FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione*, Milano, 2001, pag. 214. Secondo la prevalenza della dottrina solo il giudicato sostanziale escluderebbe l'autotutela. Ne deriva che la presenza di eventuali vizi, diversi da quelli excepti in sede di impugnazione, non precludono l'annullamento dell'atto in autotutela.

<sup>177</sup> In particolare, l'art. 2 del cit. D.M. n. 37/1997 elenca, a fini meramente esemplificativi, le ipotesi in cui l'autotutela può essere esercitata, con priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, tra queste, a quelle per le quali vi sia in atto, o via sia il rischio, di vasto contenzioso (art. 3, D.M. n. 37 cit.). Il regolamento in questione impone, inoltre, di conformare il principio di autotutela al principio di economicità al quale si dovrebbe sempre ispirare l'attività amministrativa ex art. 97 della Cost. e rinvia a successivi decreti l'individuazione dei criteri in base ai quali l'amministrazione dovrà scegliere se abbandonare o iniziare l'attività di accertamento in relazione alle diverse situazioni o ai differenti settori d'imposta (art. 8, D.M. n. 37 cit.). Le ipotesi di autotutela sono quelle in cui sussiste illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali, tra l'altro: l'errore di persona; l'evidente errore logico o di calcolo; l'errore sul presupposto d'imposta; la doppia imposizione; la mancata considerazione di pagamenti d'imposta, regolarmente eseguiti; la mancanza di documentazione successivamente sanata

Se, infatti, in base al potere-dovere di autotutela, l'amministrazione può rimuovere gli effetti delle decadenze dovute alla mancata impugnazione di un atto che risulti palesemente illegittimo<sup>178</sup>, dovrebbe anche sostenersi che la mancata tempestiva richiesta di rimborso da parte del contribuente, benchè precluda allo stesso l'azione giurisdizionale, non possa impedire il rimborso di somme oggettivamente non dovute<sup>179</sup>: l'illegittimità dell'imposizione che andrebbe rimossa in sede di autotutela potrebbe, infatti, certamente derivare in linea di principio anche da un atto dello stesso contribuente quale, appunto, è la dichiarazione.

In presenza di errori commessi a danno del contribuente nei dati dichiarati, infatti, l'amministrazione finanziaria - d'ufficio o su istanza di parte - ben potrebbe (o, meglio, dovrebbe), quindi, rinunciare all'imposizione, anche oltre i termini di decadenza stabiliti dall'ordinamento, trattandosi di casi in cui non sussiste il presupposto impositivo; l'atto di autotutela cd. "negativa" che verrebbe a manifestarsi, a seguito del mancato esercizio del potere impositivo, assumerebbe infatti la forma del rimborso<sup>180</sup>.

Il disconoscimento dell'autotutela in questi casi provocherebbe, del resto, un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai casi in

---

non oltre i termini di decadenza; la sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolati, precedentemente negati; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione (art. 2 cit.).

<sup>178</sup> L'amministrazione, com'è noto, non è un ordinario creditore che può avvantaggiarsi degli eventuali errori commessi a proprio danno dal debitore: nell'attività d'imposizione la finanza deve, infatti, perseguire un interesse di giustizia.

<sup>179</sup> Sul punto, cfr., LUPI, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. trib.*, 1994, pag. 752 ss., nonché in *Diritto tributario, Parte generale, cit.*, pag. 83, nota 60; FICARI, *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in tema di autotutela, cit.*, pag. 471; STEVANATO, *op. cit.*, pag. 277 s.; LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari, cit.*, pag. 1134.

<sup>180</sup> FICARI, *op. cit.*, pag. 62 ss. per il quale la rinuncia all'imposizione rappresenta uno dei possibili esiti del procedimento di accertamento. Oltre all'accertamento in rettifica o d'ufficio v'è anche la possibilità che, nella fase preliminare del controllo, l'amministrazione restituisca quanto versato dal contribuente perché non dovuto in tutto o in parte.

cui sia stato emanato, comunque, un atto illegittimo, divenuto anche inoppugnabile, per i quali non sussiste alcuna preclusione all'esercizio di detto potere da parte degli uffici, salvo il limite del giudicato sui motivi sui quali si è formato il giudicato stesso<sup>181</sup>.

Ed invero, gli interessi costituzionali coinvolti nel procedimento di autotutela non sono soltanto quelli pubblici, sanciti negli artt. 53 e 97 della Cost., ma anche quelli che riguardano il privato, come quello perseguito dall'art. 2 Cost. che tutela l'inviolabilità della sfera patrimoniale del contribuente<sup>182</sup>.

La ricerca di un giusta ponderazione tra tali interessi impone allora di guardare in chiave più moderna le varie fasi del procedimento d'imposizione in cui sempre più crescenti sono le fasi di reciproca collaborazione tra contribuente ed amministrazione in quella complessa attività del dichiarare, di cui si è discusso nelle pagine di questo lavoro, per superare le ipotesi di definitività collegate al clima di "autoritarismo" che per anni ha caratterizzato le relazioni tra le parti del rapporto d'imposta.

Il diritto alla esatta reintegrazione patrimoniale del contribuente (art. 2 della Cost.), in presenza di versamenti per qualsiasi motivo indebiti e per i quali si sono consumati i termini di decadenza, dovrebbe oggi imporre il rimborso proprio in vista del perseguimento degli interessi pubblici della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), della stabilità del rapporto d'imposta e del definitivo concorso del contribuente alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.) che, ancora di recente, secondo la giurisprudenza, costituiscono il fondamento giuridico del riconoscimento della piena rettificabilità del dichiarato.

---

<sup>181</sup> Con la precisazione che, come si è detto, solo il giudicato sostanziale escluderebbe l'autotutela. Altri eventuali vizi, diversi da quelli eccepiti in sede di impugnazione, non impedirebbe l'annullamento dell'atto in autotutela.

<sup>182</sup> Così, STEVANATO, *op. in ult. cit.*, pag. 59 ss. In senso contrario, FICARI, *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria, cit.*, pag. 461 s., che esclude che la posizione del privato venga considerato nella ponderazione di interessi effettuata dall'Ufficio.

## BIBLIOGRAFIA

- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- ASCARELLI, *Registrazioni nei libri di commercio e confessione*, in *Riv. dir. proc.*, 1930, I.
- BAFILE, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978.
- BAFILE, *Osservazioni sulla natura giuridica della dichiarazione tributaria*, in *Rass. Avv. Stato*, 1980, I.
- BAFILE, *Considerazioni sugli effetti della dichiarazione*, in *Rass. Avv. Stato*, 1983, I.
- BAFILE, *Osservazioni sulla revocabilità della dichiarazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1984, II.
- BAFILE, *Sugli effetti della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 1985, I.
- BAFILE, *Sui procedimenti (amministrativi e giurisdizionali) di rimborso delle imposte*, in *Rass. trib.*, 1990, I.
- BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I.
- BAGGIO, *La correzione della dichiarazione tributaria tra tutela dell'interesse fiscale e fonte legale dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I.
- BAGGIO, *La posizione delle SS.UU. sull'emendabilità della dichiarazione tributaria (nota a Cass. SS.UU. n. 15063/2002)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II.
- BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria. Spunti critici e ricostruttivi*, Napoli, 1964.
- BASCIU, *Riflessioni in margine alle cd. questioni di fatto relative a valutazioni estimative*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I.
- BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in *Riv. dir. fin.*, 1983, I.
- BASCIU-NUZZO, *Voce Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. IV.
- BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988.
- BASILAVECCHIA, *La liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, II.
- BASILAVECCHIA, *Voce Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, vol. XL.
- BATISTONI FERRARA, *La dichiarazione nel sistema dell'accertamento tributario*, Pisa, 1979.

- BATISTONI FERRARA, *Dichiarazione tributaria, retrattabilità e rilevabilità degli errori*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II
- BELLE, *Dichiarazione dei redditi, rettifica, retrattabilità e rimborso d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, II
- BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975
- BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1957
- BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. III, Milano, 1964
- BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1974; (1985)
- BOCCHINI, *Le Scritture contabili*, in *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1989
- BOSI, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1997
- CACCIAPAGLIA-CHIRICHIGNO, *Con l'aggiornamento mirato di Tuir e Codice va in porto il disinquinamento del bilancio*, in *Guida alla Riforma Fiscale*, in Il sole 24 ore, luglio 2004
- CAPACCIOLI, *L'estimazione semplice*, in *Riv. dir. fin.*, 1957, I
- CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I
- CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1978
- CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1926
- CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951
- CARRARO, *Voce Dichiarazione recettizia*, in *Nov.mo Dig. Italiano*, Torino, 1960, vol. V
- CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 della Corte Costituzionale in materia di IRAP*, in *Rass. trib.*, 2002
- CHIOVENDA, *Principi di diritto civile*, Napoli, 1928
- CICOGNANI, *Nullità, per insufficiente pubblicazione, del ruolo d'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e conseguenze relative*, in *Riv. dir. fin.*, 1968, II
- COLOMBO, *Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?*, in *Riv. soc.*, 1980
- COLOMBO, *I libri sociali ed il bilancio nelle s.p.a.*, in *Trattato Rescigno*, Milano, 1987, vol. XVII
- COPPOLA, *Lo scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio - Profili fiscali*, Padova, 1996

- COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (art. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997
- COPPOLA, *Sulla rettificabilità della dichiarazione per questioni di diritto*, in *Rass. trib.*, 1999
- D'AMATI, *Valore giuridico dell'iscrizione nel ruolo del debito d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1963, II
- D'AMATI, *Voce Redditi (dichiarazione dei)*, in *Nov.mo Dig. Italiano*, Torino, 1967, vol. XIV
- D'AMATI, *La dichiarazione tributaria e la crisi del negozio giuridico*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, I
- D'AMATI, *Rettificabilità della dichiarazione*, in *Tributi Impresa*, 2003
- D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I
- DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979
- DE MITA, *Discutendo sulla dichiarazione dei redditi*, in *Boll. trib.*, 1985
- DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I
- DOLCE, *Note in tema di retrattabilità della dichiarazione dei redditi*, in *Rass. trib.*, 2001
- DOLFIN, *Voce Redditi (dichiarazione)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1988, vol. XXXIX
- DONATELLI, *La rettifica della dichiarazione dei redditi: tra capacità contributiva, principio di legalità e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II
- FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972
- FALSITTA, *Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio d'esercizio*, in *Giur. comm.*, 1980
- FALSITTA, *La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa*, in *Riv. soc.*, 1981
- FALSITTA, *Il bilancio d'esercizio delle imprese*, Milano, 1985
- FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997; (1999); (2003)
- FALSITTA, *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e fiscale nel progetto di riforma delle imposte sulle società (Ires)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I
- FALZEA, *Voce Accertamento (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1958, vol. I
- FALZEA, *Voce Efficacia giuridica*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1965, vol. XIV
- FALZEA, *Voce Fatto giuridico*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1967, vol. XVI
- FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968

- FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971
- FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I
- FANTOZZI, *La nuova disciplina del bilancio d'esercizio in attuazione della IV direttiva CEE: i rapporti fra la nuova disciplina del bilancio e la normativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I
- FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I
- FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003
- FANTOZZI - ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1984, I
- FEDELE, *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1967
- FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul "procedimento amministrativo tributario"*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I
- FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I
- FERRARA, *Imprenditori e società*, Milano, 1980
- FERRI, *Voce Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989, vol. XLI
- FICARI, *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I
- FICARI, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1997
- FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999
- FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione*, Milano, 2001
- FREGNI, *Voce Rimborso dei tributi*, in *Dig. It., disc. priv., sez. comm.*, 1996, vol. XII
- FREGNI, *Istanza di rimborso correttiva di dichiarazione dei redditi e dichiarazione integrativa ex art. 9, ottavo comma D.P.R. n. 600 del 1973: un connubio problematico*, in *Boll. trib.*, 1996
- FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998
- GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I
- GALLO, *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio d'esercizio*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I

- GAZZERRO, *Errori nella dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, II
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956
- GIANNINI M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964
- GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, I
- GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I
- GIANPICCOLO, *Voce Dichiarazione recettizia*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1964, vol. XII
- GLENDI, *L'oggetto del processo*, Padova, 1984
- INGROSSO G., *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1946, vol. II
- IZZO, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Dig. Italiano, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1993
- LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I
- LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986
- LA ROSA, *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I
- LA ROSA, *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I
- LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I
- LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000
- LOGOZZO, *Le dichiarazioni integrative in aumento ed in diminuzione*, in *Corr. trib.*, 2002
- LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1998; (2000)
- LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999
- LUPI, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, I
- LUPI, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. trib.*, 1994
- LUPI, *L'rap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997
- LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988
- MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nella imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965
- MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969
- MAGNANI, *La dichiarazione annuale dei redditi, ed. provv.*, Padova, 1974



- MAGNANI, *Sull'improponibilità dell'azione di accertamento negativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II
- MAGNANI, *Dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I
- MAGNANI, *Sulla dichiarazione dei redditi viziata da errore non materiale*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I
- MANZONI, *La dichiarazione dei redditi - natura e funzione - possibilità di integrazioni e rettifiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I
- MARONGIU, *Gli illegittimi corollari dell'abuso del 36-bis*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II
- MARONGIU, *Le iscrizioni a ruolo non precedute da accertamento e le pesanti pratiche conseguenze*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II
- MELIS, *Note sull'interpretazione autentica dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ad opera dell'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449*, in *Rass. trib.*, 1998
- MENTI, *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, Padova, 1997
- MENTI, *L'emendabilità della dichiarazione dei redditi e la rettifica in diminuzione del reddito d'impresa dichiarato*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II
- MESSINA, *Dichiarazioni integrative a favore del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2001
- MESSINEO, *Valore giuridico delle poste di bilancio di società per azioni e delle registrazioni nei libri sociali*, in *Foro It.*, 1938
- MESSINEO, *Valore giuridico del bilancio delle società per azioni e delle registrazioni nei libri sociali*, in *Studi di diritto delle società*, Milano, 1958
- MICCINESI, *La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rass. trib.*, 1985, II
- MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I
- MICHELI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, II
- MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984
- MICHELI-TREMONTE, *Voce Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1979, voi XXIX
- MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004
- MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'IRAP, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I

- MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di stabilità del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. trib.*, 2001
- MUSCARA', *Condono e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, I
- MUSCARA', *Poteri di autotutela del provvedimento impositivo*, in *Rass. trib.*, 1990
- MUSCARA', *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992
- NIGRO, *Voce Libri e scritture contabili, I) diritto commerciale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, vol. XIX
- NUSSI, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di rimborsi da errata dichiarazione dei redditi*, in *Rass. trib.*, 1998
- NUSSI, *Natura e rettificabilità della dichiarazione nell'imposta sulle successioni*, in *Giur. It.*, 2000
- NUZZO, *Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I
- NUZZO, *Ricostruzione dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Giur. comm.*, 1985, I
- NUZZO, *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, in *Rass. trib.*, 1986, I
- NUZZO, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1986
- NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987
- NUZZO, *Voce Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Nov.mo Dig. Italiano, disc. priv.*, Torino, 1993, vol. IX
- PANUCCIO, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964
- PANUCCIO, *Voce Fattura*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1967, vol. XVI
- PAPARELLA, *Considerazioni sulle novità in materia di dichiarazione tributaria (nelle imposte sui redditi e nell'Iva) per effetto della disciplina del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria a cura di MICCINESI*, Padova, 1999
- PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963
- PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I
- PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e alle condizioni di legittimità di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II

- POLANO, *Il silenzio dell'Amministrazione sull'istanza di rimborso* in GLENDI, *Commentario delle leggi nel contenzioso tributario*, Milano, 1990
- POTITO, *Azione di accertamento e ripetizione dell'indebito in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I
- POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978
- POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989
- POTITO, *I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, I
- PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987
- PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937
- PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935
- RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione dell'imposta*, Trieste, 2000
- ROCCO, *Principi di diritto commerciale*, Torino, 1927
- RUMBOLT, *Voce Catasto*, in *Nov.mo Dig. Italiano*, 1959, vol. III
- RUSSO, *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1966
- RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969
- RUSSO, *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in *Rass. trib.*, 1995
- RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999
- SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990
- SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I
- SANTACROCE, *Stop alla deducibilità dei costi quando c'è di mezzo un reato*, Il sole 24 ore, 4 febbraio 2003
- SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1999
- SAMMARTINO, *Voce La dichiarazione d'imposta*, in *Trattato Dir. Tributario* diretto da AMATUCCI, Padova, 1994
- SCHIAVOLIN, *Prime osservazioni sulla legittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Giur. It.*, 2001
- SCHLESINGER, *Voce Dichiarazione (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1964, vol. XII
- SCIARRA, *La dialettica tra giurisprudenza e normativa in tema di rettificabilità della dichiarazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2004
- STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996

- TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed. provv., Roma, 1985; (1988)
- TABET, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Rass. trib.*, 1988
- TABET, *Rimborso di tributi*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. XXVII
- TABET, *Le azioni di rimborso*, in *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da TESAURO, Torino, 1999
- TABET-MINERVINI, *Utile civilistico e reddito d'impresa*, in *Il reddito d'impresa* a cura di TABET, Padova, 1997
- TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975
- TESAURO, *Limiti di esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, II
- TESAURO, *Il procedimento applicativo dell'imposta di registro sugli atti giudiziari*, in *Boll. trib.*, 1977
- TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1978
- TESAURO, *Osservazioni sull'impugnabilità dell'avviso di liquidazione nelle imposte indirette*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II
- TESAURO, *Varietà di funzione e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I
- TESAURO, *Ancora sul rimborso dell'ILOR dichiarata incostituzionale*, in *Boll. trib.*, 1985
- TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1987; (2003)
- TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938
- TINELLI, *La natura giuridica della dichiarazione integrativa del condono tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2004
- TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1981
- TREMONTE, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I
- TREMONTE, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- UCKMAR-DOMINICI, *Voce Registro (imposta di)*, in *Appendice Nov.mo Dig. Italiano*, Torino, 1986, vol. VI
- VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere giuridiche, I*, Milano, 1961
- VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale*, Milano, 1925, vol. IV

ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.* diretta da TESAURO, Torino, 1994

ZIZZO, *Riflessioni in tema di "disinquinamento" del bilancio d'esercizio e di cancellazione della regola della previa imputazione a conto economico dei componenti negativi del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I

ISBN 88-13-26009-1



9 788813 260095

€ 21,50