

Giustizia Tributaria

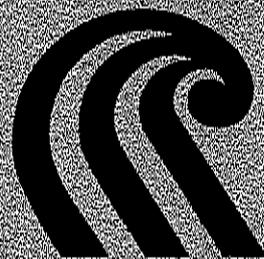
**Osservatorio sulla giurisprudenza
delle Commissioni tributarie**

n.2 | 2007

Periodico trimestrale diretto da
Claudio Consolo
Lorenzo del Federico
Francesco Tesaro

DataLexis

ITALIA



Banche dati online

La semplicità di ricerca e di accesso ai dati, l'indicizzazione dei documenti secondo strutture ad albero e l'interdisciplinarietà con cui i provvedimenti giuridici sono collegati consentono di effettuare ricerche mirate e funzionali, in grado di soddisfare compiutamente le esigenze di tutti coloro che necessitano di uno strumento aggiornato e di agevole consultazione nel panorama normativo italiano.

DataLexis Diritto nazionale

Legislazione, giurisprudenza, documentazione, contratti collettivi nazionali di lavoro, modulistica, riferimenti bibliografici alla dottrina.

DataLexis Lavoro

È la banca dati dedicata a tutte le problematiche del lavoro.

DataLexis Tributi

È la banca dati dedicata a tutte le problematiche del diritto tributario.

Appalti e lavori pubblici

La materia dei lavori pubblici è stata oggetto di una radicale riforma.

La banca dati nasce per soddisfare in pieno le ricerche sull'argomento, offrendo al contempo la soluzione ad ogni dubbio in materia.

Assicurazioni

La banca dati contiene le principali risorse giuridiche relative al settore previdenziale e assicurativo, considerando in particolare il campo della previdenza integrativa e le problematiche delle imprese di assicurazione.

Sanità

La banca dati comprende le risorse giuridiche fondamentali di settore, con particolare riguardo sia alle tematiche di carattere clinico che ai profili organizzativi delle strutture centrali e periferiche.

Ambiente e sicurezza

Un sistema completo e coordinato, comprensivo anche delle norme comunitarie e delle leggi regionali.

Urbanistica

Un preciso punto di riferimento nel quadro delle norme in materia di urbanistica, edilizia, assetto del territorio e finanziamento pubblici.

Per informazioni Libreria Giuridica Edinform, via Imperia 12/5, 40125 Bologna, tel. 051 4218740, fax 051 4210565, assistenza_clienti@guridicaedinform.it

€ 50,00

ISBN 978-88-6027-036-6



9 788860 270368

LA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA CON ERRORI A DANNO DEL CONTRIBUENTE: LA COMPLESSA ESEGESI DEI COMMI 8 E 8-BIS, ART. 2, D.P.R. 22 LUGLIO 1998, N. 322



Commissione tributaria di I grado di Trento, sez. II, 7 dicembre 2006, n. 70

Presidente: Anselmi - Relatore: Flaim

Accertamento - Dichiarazione dei redditi - Integrazioni e correzioni a danno del fisco - Rimborso - Termini per la dichiarazione integrativa (D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, commi 8 e 8-bis)

La dichiarazione dei redditi del contribuente, non rivestendo natura di atto negoziale bensì di mera dichiarazione di scienza insuscettibile di costituire di per sé sola fonte o titolo dell'obbligazione tributaria, è emendabile o modificabile in ragione di nuovi elementi di conoscenza e valutazione acquisiti successivamente alla presentazione. Qualora il contribuente intenda chiedere il rimborso del credito scaturente dalla correzione dell'errore o delle omissioni compiuti in dichiarazioni in precedenza presentate, nella presentazione della dichiarazione integrativa è tenuto al rispetto del termine di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (come modificato dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, con decorrenza dall'1 gennaio 2002) ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni che si intende correggere, applicandosi il più breve termine di cui all'art. 2, comma 8-bis soltanto laddove intenda avvalersi dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

Svolgimento del processo

Con ricorso proposto in data 31 marzo 2006 mediante spedizione a mezzo posta e depositato in data 27 aprile 2006, G. T. impugnava il provvedimento di diniego, adottato in data 16 maggio 2006 dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Borgo Valsugana, verso le richieste, da lui presentate in data 29 novembre 2005, di rimborso:

- 1) del maggior credito di lire 2.145.000, pari ad euro 1.108,00, scaturente dalla correzione dell'errore, in cui il ricorrente era caduto nella compilazione della dichiarazione 730/2002 per l'anno di imposta 2001, indicando le detrazioni del 41%, relative alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio per gli anni 1998 e 1999, in importi (lire 1.194.000 e, rispettivamente, lire 376.000) inferiori a quelli effettivi (lire 6.142.000 e, rispettivamente, lire 660.00);
- 2) del maggior credito di lire 2.145.000, pari ad

euro 1.108,00, scaturente dalla correzione dell'errore, in cui il ricorrente era caduto nella compilazione della dichiarazione 730/2003 per l'anno di imposta 2002, indicando le detrazioni del 41%, relative alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio per gli anni 1998 e 1999, in importi (lire 1.194.000 e, rispettivamente, lire 376.000) inferiori a quelli effettivi (lire 6.142.000 e, rispettivamente, lire 660.000).

Esponeva che il diniego opposto dall'ufficio si fondava sull'assunto, secondo cui la correzione di una dichiarazione, che abbia causato un maggior debito o un minor credito di imposta, sarebbe possibile solo mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo.

Di contro il ricorrente, in primo luogo, sosteneva la persistente vigenza dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il quale attribuisce il diritto alla restituzione di un indebito versamento di imposta entro il termine di 48 mesi (che nel caso di specie era stato ampiamente rispettato).

In secondo luogo, ad avviso del ricorrente, l'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (come modificato dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, con decorrenza dall'1 gennaio 2002) ha introdotto:

- a) al comma 8 una regola generale, secondo cui la dichiarazione integrativa può essere presentata entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni che si intende correggere;
- b) al comma 8-bis una regola particolare, che consente di far valere in dichiarazioni successive o di utilizzare in compensazione i crediti scaturenti dalla correzione di errori, contenuti in dichiarazioni in precedenza presentate, effettuata mediante la presentazione di dichiarazione integrativa entro la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo.

Costituendosi in giudizio, mediante deposito di controdeduzioni in data 18 maggio 2006, l'Ufficio di Borgo Valsugana dell'Agenzia delle Entrate chiedeva il rigetto del ricorso.

Sosteneva che, come statuito anche dalla Suprema Corte (Cass., 2 marzo 2004, n. 4238), con l'art. 2, comma 1, lettera d, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n.

435 (che ha modificato l'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, introducendo il comma 8-bis) è stata attribuita al contribuente, in luogo della richiesta di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, la facoltà di presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior reddito od un maggior debito di imposta od un minor credito; tuttavia tale facoltà sarebbe stata assoggettata a limiti per quanto concerne sia il termine di esercizio (entro il termine per la presentazione relativa al periodo di imposta successivo), sia le modalità di utilizzo dell'eventuale credito (compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997).

In data 28 settembre 2006 il ricorrente depositava memoria illustrativa nella quale evidenziava la diversità delle rubriche afferenti gli artt. 38 del D.P.R. n. 602/1973 ("Rimborso dei versamenti diretti") e 2 del D.P.R. n. 322/1998 ("Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di Irap"); rilevava, inoltre, che la stessa pronuncia Cass. n. 4238/2004, richiamata dall'ufficio resistente, aveva ribadito che la dichiarazione dei redditi del contribuente, presentata ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, affetta da errore (di fatto o di diritto) commesso dal dichiarante è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile senza necessità di rispettare i termini previsti per la dichiarazione integrativa, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico; ciò in quanto il mantenimento di un prelievo fiscale sostanzialmente indebito si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali della capacità contributiva ex art. 53, comma 1, e della correttezza oggettiva dell'azione amministrativa ex art. 97, comma 1.

Da ultimo evidenziava che nel caso di fondatezza della tesi dell'ufficio spettava comunque il rimborso relativo al periodo di imposta 2001 poiché le disposizioni ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998 non si applicavano ai periodi anteriori all'1 gennaio 2002.

All'udienza odierna, previa discussione, veniva deliberata la decisione.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato.

Dopo la soluzione, da parte di Cass., sez. un., n. 15063/2002 e n. 17394/2002, dei conflitti insorti nelle sezioni semplici, la Suprema Corte è ormai da tempo ferma (da ultimo, Cass., 22 maggio 2006, n. 3621; Cass., 2 marzo 2004, n. 4238;

Cass., 26 febbraio 2004, n. 3904) nel ritenere che la dichiarazione dei redditi del contribuente – non avendo natura di atto negoziale e dispositivo (alla stregua di una confessione) e, quindi, non potendo costituire di per sé sola fonte o titolo dell'obbligazione tributaria, ma essendo una mera esternazione di scienza (e, come tale, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti), che si inserisce nell'*iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria – è, se affetta da errore, sia di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante, emendabile e ritrattabile, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri tributari diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, fatto salvo il limite di un collegamento, almeno tendenziale, della ritenuta rimosibilità agli istituti sostanziali processuali presenti nell'ordinamento quanto alla possibilità che si dia luogo ad un rimborso di imposta e alla rimozione di atti impositivi, essendo, perciò, destinate a restare irrettrattabili soltanto le dichiarazioni riferite a rapporti tributari che, per il trascorrere del tempo e/o per il sopravvenire di scadenze, si debbano ritenere esauriti; in sostanza la Suprema Corte ha privilegiato le esigenze di raggugliare il carico fiscale alla capacità contributiva del singolo contribuente (secondo il principio costituzionale ex art. 53, comma 1, e di improntare il rapporto tra il contribuente e l'erario all'osservanza dei principi della buona fede e della correttezza sostanziale dell'azione amministrativa (secondo il principio costituzionale ex art. 97, comma 1), rispetto a quella di dare stabilità, quanto più possibile immediata, ai rapporti tributari sì da consentire all'amministrazione finanziaria la pronta acquisizione di certezze sulla entità e sull'andamento delle entrate fiscali.

Nella disciplina previgente l'emanazione del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (il cui art. 9 ha abrogato l'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) il contribuente, il quale ritenesse di aver presentato una dichiarazione tributaria in suo pregiudizio, non aveva l'onere di presentare una dichiarazione integrativa in quanto il disposto ex art. 9, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, aggiunto dall'art. 14 della L. 29 dicembre 1990, n. 408 (secondo cui «la dichiarazione [...] può comunque essere integrata [...] per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione [...] da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata con-

statata o non siano notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32*), si riferiva soltanto alle omissioni ed agli errori in danno dell'amministrazione e non anche a quelli in danno del contribuente (in questo senso, da ultimo, Cass., sez. un., n. 17394/2002, cit.; Cass., sez. un., n. 15063/2002, cit.; Cass. n. 3621/2006, cit.; Cass. n. 4238/2004, cit.), come si desumeva dal testo del comma 8 citato, il quale faceva riferimento, quali impedimenti ad una dichiarazione correttiva dell'errore, ad accessi, ispezioni, verifiche, consumazione della violazione, notifica di inviti e richieste ai sensi dell'art. 32 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica e come ritenuto dalla stessa amministrazione finanziaria, la quale, con la circolare n. 5/7/597 del 18 febbraio 1993, aveva affermato la possibilità di presentare dichiarazioni integrative solo *in peius*, non potendo da essa mai scaturire un rimborso di imposte; conseguentemente, qualora dall'errore od omissione compiuti a suo danno fossero conseguiti degli indebiti versamenti, il contribuente aveva la facoltà di presentare un'istanza di rimborso ex art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, (che, secondo la più recente giurisprudenza della Suprema Corte – Cass. n. 3621/2006, cit. e Cass. n. 4238/2004, cit. – opera in tutti i casi di ripetibilità, sia nell'ipotesi in cui l'errore si riferisca al versamento sia in quella di errore sull'*an* o sul *quantum* del tributo, ancorché non percepibile dalla sola lettura della dichiarazione, ma dimostrabile mediante la prospettazione di circostanze ulteriori e diverse rispetto a quelle indicate a suo tempo nella dichiarazione medesima) entro il termine di decadenza, ivi previsto, di 18 mesi (successivamente elevato a 36 dall'art. 1, comma 5, della L. 13 maggio 1999, n. 133) dalla data del versamento; in definitiva la richiesta di rimborso presentata ai sensi dell'art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 era l'unica idonea a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione stessa, dato che non vi erano termini di decadenza, diversi da quello previsto per il rimborso, per tale rettifica favorevole (così Cass. n. 3621/2006, cit. e Cass. n. 4238/2004, cit.).

L'art. 3, comma 136, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 ha disposto: «Al fine della razionalizzazione e della tempestiva semplificazione delle procedure di attuazione delle norme tributarie, gli adempimenti contabili e formali dei contribuenti sono disciplinati con regolamenti da emanare ai sensi dell'articolo 17 comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, tenuto conto dell'adozione di nuove tecnologie per il trattamento e la conservazione delle informazioni e del progressivo sviluppo degli studi di settore».

Tale previsione ha trovato attuazione con l'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che, nella parte qui di interesse, ha stabilito (comma 8): «Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi [...] possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da redigere secondo le modalità stabilite per le medesime dichiarazioni e da presentare all'amministrazione finanziaria per il tramite di un ufficio della Poste italiane S.p.A. convenzionata».

Tale disposizione presentava due profili innovativi afferenti – in piena armonia con la volontà del legislatore del 1996 – l'uno alla razionalizzazione, l'altro alla semplificazione degli adempimenti formali incombenti sul contribuente: da un lato, al fine di pervenire alla correzione di errori od omissioni commessi in una dichiarazione tributaria, fossero essi in pregiudizio dell'amministrazione o a danno del contribuente, era introdotto a carico del contribuente l'onere di presentare una dichiarazione integrativa; quindi, rispetto alla disciplina precedente (sulla quale si è più sopra soffermati) il contribuente doveva far precedere l'eventuale istanza di rimborso ex art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 da una dichiarazione integrativa; dall'altro era eliminato il termine di decadenza costituito dal termine di presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo ed in precedenza previsto dall'art. 9, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 (aggiunto dall'art. 14 della L. n. 408/1990) per la presentazione della dichiarazione integrativa diretta a correggere errori od omissioni compiuti in pregiudizio dell'amministrazione; in definitiva nella vigenza dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, nel caso di errori od omissioni, sia che fossero in pregiudizio dell'amministrazione finanziaria sia che danneggiassero il contribuente, quest'ultimo aveva comunque l'onere di presentare una dichiarazione integrativa senza, però, essere assoggettato a limiti di tempo.

In presenza di questo quadro normativo piuttosto chiaro il Governo della Repubblica è intervenuto nuovamente, a distanza di pochi anni, modificando l'art. 2 del D.P.R. 322/1998 mediante, tra l'altro, la novella del comma 8 e l'introduzione del comma 8-bis: «8. Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi [...] possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare [...] non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni».

«8-bis. Le dichiarazioni dei redditi [...] possono essere integrate dai contribuenti per correggere er-

rori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare [...] non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997».

L'amministrazione finanziaria, anche nel caso in esame, ha così ricostruito il nuovo assetto normativo:

– il comma 8 concernerebbe esclusivamente l'ipotesi dell'errore o dell'omissione commessi in pregiudizio dell'amministrazione; in tal caso il contribuente, se intende procedere alla rettifica (per alleviare le conseguenze dell'inesatta dichiarazione), è tenuto a presentare una dichiarazione integrativa entro i termini ex art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 ossia entro quelli previsti, a pena di decadenza, per la notificazione degli avvisi di accertamento emessi dall'amministrazione finanziaria;

– il comma 8-bis riguarderebbe esclusivamente l'ipotesi dell'errore o dell'omissione commessi in danno del contribuente; in tal caso il contribuente, se intende procedere alla rettifica (per ottenere il rimborso delle somme versate in più del dovuto), è tenuto a presentare una dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

In apparenza l'interpretazione propugnata dall'amministrazione finanziaria sembra avere il conforto del tenore letterale della norme; infatti l'assunto di parte ricorrente – secondo cui il contribuente è tenuto a rispettare, nella presentazione della dichiarazione integrativa, il termine, previsto dal comma 8-bis solo qualora intenda utilizzare in compensazione (non già chiedere il rimborso) il credito scaturente dalla correzione dell'errore o dell'omissioni compiuti in dichiarazioni in precedenza presentate – a prima vista contrasta con la lettera del comma 8-bis appena citato, il quale prevede che il credito *de quo* «può» e non già «deve» essere utilizzato in compensazione.

Senonché tale interpretazione *a* porta a conclusioni paradossali sotto il profilo sistematico e *b*, ad un'analisi approfondita, attribuisce alla norma ex art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 un significato del tutto irrazionale.

A) In ordine al primo profilo, occorre ricordare che il legislatore del 1996, mediante l'art. 3, comma 136, della L. n. 662/1996, aveva inteso disciplinare gli adempimenti contabili e formali dei contribuenti «al fine della razionalizzazione e del-

la tempestiva semplificazione delle procedure di attuazione delle norme tributarie»; orbene, se fosse fondata l'interpretazione propugnata dall'amministrazione finanziaria, significherebbe che nell'ipotesi di errore commesso in danno del contribuente, si sarebbe passati da un assetto normativo, in cui il contribuente, per potere ottenere il rimborso di quanto versato indebitamente, aveva soltanto l'onere di formulare l'istanza di rimborso entro il termine ex art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 di quattro anni dalla data del versamento, ad una situazione in cui il contribuente per raggiungere il medesimo risultato avrebbe l'onere di presentare una dichiarazione integrativa entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ossia, in sostanza, entro un anno decorrente dalla presentazione della dichiarazione contenente l'errore.

La riduzione del termine per assolvere l'onere volto ad ottenere il rimborso dell'indebito da quattro ad un anno appare difficilmente compatibile con l'obiettivo posto dal legislatore del 1996 di «razionalizzazione e tempestiva semplificazione»; è vero che nel sistema bipolare l'alternanza di governo può condurre all'adozione in un brevissimo arco di tempo di scelte legislative opposte, ma – oltre che apparire paradossale che una maggioranza più liberale, almeno a parole, abbia voluto limitare in misura così considerevole le facoltà del contribuente in tema di rimborso dell'indebito tributario – in ogni caso l'esecutivo (anche se espressione di una maggioranza diversa da quella che ha approvato la legge delega), è tenuto, nell'emanare o modificare i regolamenti delegati, a compiere scelte coerenti con le disposizioni della legge delega.

Inoltre il termine di un solo anno per assolvere l'onere, cui è stato subordinato il rimborso delle imposte indebitamente versate, appare difficilmente compatibile anche con i precetti costituzionali, più volte ribaditi dalla Suprema Corte in materia di indebito tributario e più sopra ricordati, della capacità contributiva ex art. 53, comma 1, della correttezza oggettiva dell'azione amministrativa ex art. 97, comma 1 (di cui è espressione anche la più recente norma ex art. 10 dello Statuto del contribuente, secondo cui «i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e buona fede»).

B) In ordine al secondo profilo, appare evidente che l'interpretazione sostenuta dall'amministrazione finanziaria porta necessariamente ad affermare che il disposto ex comma 8 concerne esclusivamente l'ipotesi di errore od omissione com-

messi in pregiudizio dell'amministrazione; ciò significherebbe che il contribuente, qualora intenda correggere errori od omissioni commessi in pregiudizio dell'amministrazione, deve presentare una dichiarazione integrativa entro lo stesso termine previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973 per la notificazione degli avvisi di accertamento; tuttavia, se ciò fosse vero, il comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 (come novellato dall'art. 2 del D.P.R. n. 435/2001) conterrebbe una norma del tutto irrazionale, risultando evidente che escludere, una volta scaduti i termini per l'accertamento dell'ufficio, la possibilità per il contribuente di rettificare gli errori commessi in danno dell'amministrazione (e quindi determinanti un debito d'imposta) non avrebbe alcun senso in quanto nessun contribuente, una volta divenuta definitiva la dichiarazione, avrebbe interesse a far emergere un suo errore commesso in danno dell'amministrazione e, quindi, un suo debito d'imposta ormai non più accertabile; in conclusione l'unico modo per attribuire una portata normativa non irrazionale al disposto ex comma 8 è quello di riferire la norma anche e soprattutto all'ipotesi di errori od omissioni commessi in pregiudizio del contribuente, dai quali, quindi, sorge un indebito tributario ripetibile da parte del contribuente; con la novella del 2001 il Governo ha previsto - con una scelta di evidente sapore politico - un unico termine sia per la presentazione, da parte del contribuente, delle dichiarazioni in rettifica, sia per la notificazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, degli avvisi di accertamento, senza, però, avvedersi della palese diversità delle due situazioni.

In definitiva solo grazie a queste considerazioni è possibile condividere l'assunto di parte ricorrente, secondo cui il contribuente è tenuto a rispetta-

re, nella presentazione della dichiarazione integrativa, il termine, previsto dal comma 8-bis solo qualora intenda utilizzare in compensazione il credito scaturente dalla correzione dell'errore o dell'omissioni compiuti in dichiarazioni in precedenza presentate, mentre, se vuole chiedere il rimborso delle relative somme, ha l'onere di presentare la dichiarazione integrativa entro il termine previsto dal comma 8.

Nel caso in esame si versa certamente nella seconda ipotesi; quindi, in accoglimento del ricorso, gli atti, con cui, in data 30 gennaio 2006, l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Borgo Valsugana resistente ha rigettato, adducendo l'avvenuta scadenza del termine ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998 (introdotto dall'art. 2 del D.P.R. n. 435/2001), le istanze di rimborso presentate in data 29 novembre 2005 vanno annullate in quanto non è ancora decorso il termine ex art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 (come modificato dall'art. 2 del D.P.R. n. 435/2001), entro il quale il ricorrente ha l'onere di presentare la dichiarazione integrativa in rettifica degli errori commessi nelle dichiarazioni modello 730/2002 presentata in data 4 aprile 2002 e modello 730/2003 presentata in data 31 marzo 2003.

Stante la novità della controversia, appare equo disporre l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

la Commissione tributaria di I grado di Trento, sez. II, definitivamente pronunciando, ogni altra domanda ed eccezione rigettata, così decide:

- 1) accoglie il ricorso;
- 2) dispone l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

Nota di Paola Coppola

La dichiarazione tributaria può essere rettificata, per errori di fatto o di diritto, commessi a favore o a danno del contribuente, quando emergono nuovi elementi di conoscenza e valutazione dopo la sua presentazione. Nel panorama legislativo attuale, esistono diverse modalità di ripristino della correttezza dei dati offerti in comunicazione attraverso la presentazione di una dichiarazione che vanno analizzate, allo scopo di individuare una lettura coerente e sistematica, senza trascurare l'esigenza di salvaguardare il fondamento logico delle norme che tutelano la generale azione di ripetizione dell'indebito e il rispetto

dei principi costituzionali posti a base dell'obbligazione tributaria.

Il fatto oggetto della controversia: l'esistenza di eventuali limiti alla rettificabilità della dichiarazione a favore del contribuente

La sentenza che si annota ha l'indubitabile pregio di aver affrontato, con lucidità e rigore, il complesso tema della rettificabilità della dichiarazione tributaria; argomento, questo, più volte trattato in sede giurisprudenziale e dottrinale, in più occasioni oggetto di contrastanti e confuse interpretazioni ministeriali e, come si vedrà, ancora soggetto a soluzioni non univoche, nonostante il recente intervento in materia delle sezioni unite della Su-

prema Corte di Cassazione che sembrava aver definitivamente fatto chiarezza sul punto¹.

La questione in rassegna si origina dall'impugnativa di un provvedimento di diniego dell'amministrazione finanziaria ad un'istanza di rimborso presentata allo scopo di correggere l'errore commesso a danno del ricorrente, sia nella dichiarazione (mod. 730) presentata per l'anno 2001, che in quella per il 2002, nella individuazione degli importi delle detrazioni a lui spettanti relative a spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio².

Il contribuente aveva presentato apposita istanza di rimborso per recuperare i maggiori versamenti d'imposta eseguiti entro i termini stabiliti dall'art. 38, D.P.R. n. 602/1972 (48 mesi dall'indebito versamento), mentre, secondo l'amministrazione, avrebbe dovuto redigere un'apposita dichiarazione rettificativa in diminuzione delle dichiarazioni all'epoca presentate, atteso che la correzione di una dichiarazione che abbia causato un maggior debito o un minor credito sarebbe stata possibile «solo mediante la presentazione della dichiarazione integrativa entro la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo». E ciò, in quanto, secondo l'Agenzia, la facoltà di correzione dell'errore commesso a danno del contribuente sarebbe oggi disciplinata unicamente dal comma 8-bis dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998 e, per l'effetto, sarebbe assoggettata a rigorosi limiti temporali in detta norma stabiliti, oltre che circoscritta alla possibilità di utilizzare il maggior credito scaturente dall'errore soltanto in compensazione (ex art. 17, D.Lgs. n. 241/1997), e non anche estesa alla possibilità di richiedere detto credito a rimborso.

I giudici della Commissione tributaria provinciale di Trento hanno, invece, annullato il provvedimento di diniego dell'Agenzia, condividendo l'assunto del ricorrente secondo cui la scadenza rappresentata dal termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, indicato al comma 8-bis dell'art. 2, andava rispettato nel solo caso in cui il dichiarante avesse voluto utilizzare in compensazione il maggior credito scaturente dalla rettifica; mentre, nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza versata, la dichiarazione integrativa si sarebbe potuta presentare nel maggior termine indicato al comma 8 dell'art. 2 e, pertanto, entro i 48 mesi dal maggior versamento eseguito. Va subito premesso che la tesi sostenuta dall'Agenzia nelle controdeduzioni al ricorso oggetto della

sentenza in esame è stata, di recente, espressa anche con la risoluzione n. 24 del 14 febbraio 2007, emanata a seguito di un'istanza di interpello proposta proprio allo scopo di individuare l'esatta portata dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 e la loro funzione alternativa rispetto ad un'istanza di rimborso.

Anche in quest'occasione, l'Agenzia, dopo avere richiamato la tesi della piena rettificabilità della dichiarazione inficiata da errori commessi a danno del contribuente mediante istanza di rimborso ex art. 38, D.P.R. n. 602/1973, così come espressa dalle sezioni unite della Cassazione con la citata sentenza n. 17394/2002, ha circoscritto, tuttavia, detta possibilità alle fattispecie sorte prima dell'entrata in vigore del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 e, quindi ai periodi antecedenti l'1 gennaio 2002.

La possibilità di emendare la dichiarazione nel più ampio termine di 48 mesi previsto per la presentazione d'una istanza di rimborso sarebbe, dunque, limitata, secondo questo orientamento, ai casi in cui non esistevano specifiche norme dirette a disciplinare i tempi e le modalità della rettifica del dichiarato; con la conseguenza che, una volta decorso il più breve termine stabilito dal comma 8-bis, al contribuente non sarebbe stata più consentita la possibilità di presentare dichiarazioni integrative con esito a lui favorevole.

Per valutare la fondatezza di questa "rigida" interpretazione delle norme in commento si tratta, allora, di stabilire se, per il succedersi di apposite disposizioni destinate a regolare la complessa materia della rettificabilità del dichiarato, possa condiversi o meno la tesi secondo cui oggi dovrebbero individuarsi limiti esterni alle ipotesi di correzione di errori commessi a danno del contribuente.

La natura giuridica della dichiarazione e la sua funzione nell'ambito del procedimento di attuazione del tributo

La dichiarazione tributaria è un atto essenzialmente diretto a manifestare l'attività di liquidazione del tributo che presenta un contenuto più o meno complesso a seconda della maggiore o minore complessità insista nella valutazione dei diversi presupposti d'imponibilità³.

Com'è noto, il tradizionale riconoscimento della natura di dichiarazione di scienza della dichiarazione tributaria e la sua funzione di mezzo di comunicazione e di rappresentazione degli elementi

1 Cass., sez. un., n. 15063 del 25 ottobre 2002, in *Foro It.*, 2003, I, 831 e n. 17394 del 6 dicembre 2002, in *Fisco*, 2002, 7706.

2 Detrazione Irpef del 41%, poi 36%, delle spese di ristrutturazione immobili, ex art. 1, L. n. 449/1997 e successive modifiche e integrazioni.

3 TESAURO, *Varietà di funzione e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1979, I, 1192 ss.

necessari al calcolo delle imposte portarono la maggioranza della dottrina e parte della giurisprudenza ad ammettere, sin da epoca risalente, la possibilità di rettificare i dati in essa contenuti per «errori di fatto»⁴, oltre che di quelli evincibili da «prospettazioni di circostanze ulteriori e diverse da quelle indicate originariamente»⁵ e, progressivamente, anche per «errori di diritto, rilevabili attraverso una diversa impostazione giuridica»⁶; salve le ipotesi di scelte dispositive modificabili, in via di principio, solo in presenza di vizi della volontà. Già in altri scritti, si è messo in luce che questa funzione «tipica» della dichiarazione e, segnatamente, di quella presentata ai fini delle principali imposte dirette ed Iva (mod. unico), debba oggi essere rivisitata alla luce delle nuove modalità di controllo del dichiarato di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972, oltre che analizzata tenendo in debito conto l'evoluzione giurisprudenziale sulla natura giuridica dell'atto dichiarativo e l'introduzione nell'ordinamento di nuovi rimedi per la rettifica dei dati erroneamente dichiarati⁷.

Da un lato, infatti, occorre considerare che lo stadio ultimo dello schema fisiologico di applicazione del tributo è oggi rappresentato non più dalla dichiarazione presentata dal contribuente, ma da quella «controllata» sul piano formale. È invero, la liquidazione delle imposte, premi e contributi operata in esito alla procedura di cui all'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, attuata nei confronti della generalità dei contribuenti e con l'ausilio di procedure automatizzate, è già fase diretta alla regolazione del dichiarato e indirizzata ad evitare la reiterazione degli errori commessi anche a danno dello stesso dichiarante.

Dall'altro, risulta anche pacifico che una dichiarazione controllata ex art. 36-bis e, quindi, già riliquidata dagli Uffici, ma ancora inficiata da errori sia di fatto che di diritto, possa essere corretta mediante presentazione di una nuova dichiarazione integrativa «in aumento» o «in diminuzione» entro i termini di decadenza stabiliti dai cit. commi 8 e 8-bis dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998.

Tenendo conto di tutte queste opportunità di controllo e verifica dei dati necessari alla liquidazione del tributo, già nella fase di adempimento spontaneo, la questione della rettificabilità di quelli, per qualsiasi motivo, errati va, allora, posta, non soltanto con riferimento alla dichiarazione origi-

itaria, ma con riguardo a quella complessiva «attività del dichiarare» che si origina dalla presentazione della dichiarazione e che si snoda attraverso la fase del controllo formale e delle successive dichiarazioni rettificative; attività, dunque, in cui potrà sempre sorgere l'esigenza di ripristinare la coincidenza tra i dati originariamente comunicati e quelli effettivi.

In caso contrario, occorrerebbe riconoscere efficacia preclusiva agli effetti connessi alla dichiarazione tributaria, in contrasto con i principi generali dell'ordinamento che oggi, più che in passato, com'è noto, escludono detta definitività.

La rettificabilità del dichiarato secondo l'orientamento espresso dalle sezioni unite della Cassazione

Secondo le sentenze n. 15063/2002 e 17394/2002 delle sezioni unite della Suprema Corte, la dichiarazione tributaria può essere rettificata, per errori di fatto o di diritto – anche in diminuzione rispetto ai dati in origine comunicati – in considerazione della sua natura di atto non negoziale e non dispositivo recante una «mera esternazione di scienza e di giudizio»; atto che, in linea di principio, può essere, dunque, sempre modificato nel caso di acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e/o valutati.

La dichiarazione, inoltre, secondo la Corte, «non costituisce titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione e al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono oggetto». Il che, tuttavia, non equivale a ritenere indefettibile la fase di accertamento nel procedimento d'imposizione. È pacifico, infatti, che l'Ufficio possa rettificare la dichiarazione del contribuente e giungere ad una diversa determinazione della base imponibile solo se è in grado di procacciarsi la prova dell'incompletezza, infedeltà o inesistenza di dati dichiarati, secondo procedure diverse in ragione dei differenti metodi di accertamento a sua disposizione.

Né l'affermazione della Corte equivale a sostenere che, nel caso di mancanza di un provvedimento a rilevanza esterna da parte dell'amministrazione, vi sarebbe un provvedimento «implicito» di accettazione della dichiarazione presentata dal contribuente. Tale considerazione, infatti, porterebbe ad attribuire al contribuente il potere di riconoscere, attraverso la dichiarazione, l'esistenza dell'ob-

4 Cass., 13 febbraio 1992, n. 9554, in *Boll. Trib.*, 1992, 1777; Cass., 2 maggio 1994, n. 4239, in *Fisco*, 1994, 8213.

5 Cass., 9 aprile 1997, n. 3080, in *Boll. Trib.*, 1997, 1387.

6 Cass., 21 ottobre 1998, n. 10412, in *Rass. Trib.*, 1999, 522.

7 Cfr. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, *passim*, cui si rinvia anche per i riferimenti bibliografici ivi contenuti.

bligazione tributaria e finirebbe, di conseguenza, ad assegnare alla stessa una natura negoziale, oltre che ad attribuirle un effetto d'impulso rispetto ai successivi atti del procedimento.

Il fatto che la dichiarazione costituisca "un momento del procedimento" volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria va, invero, meglio interpretato nel senso che essa è atto finalizzato a manifestare sul piano giuridico la liquidazione del tributo, in vista dell'interesse pubblico alla definitiva acquisizione delle somme dovute. Se c'è il corretto adempimento di detto obbligo, non c'è spazio per l'intervento dell'amministrazione e la procedura si esaurisce; in caso contrario, l'accertamento viene emanato proprio per supplire alla mancata collaborazione del contribuente nel realizzare quell'effetto di liquidazione voluto dalla legge (cd. funzione "alternativa" dell'accertamento rispetto alla dichiarazione)⁸.

È evidente allora che, sulla base di questo ragionamento, in tutti i casi di non corrispondenza tra gli elementi del presupposto dichiarati e quelli effettivi, così come è riconosciuto all'amministrazione finanziaria il potere di controllo sul corretto adempimento che può sfociare, se esercitato entro i termini di legge, in procedimenti di accertamento e di irrogazione sanzioni, così pure deve essere riconosciuta allo stesso contribuente la possibilità di ripristinare la correttezza dei dati in origine comunicati.

Negare o limitare la rettificabilità del dichiarato varrebbe, infatti, a determinare, secondo la Suprema Corte, «un sistema legislativo incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma 1) e dell'oggettiva correttezza amministrativa (art. 97, comma 1)» in cui il dichiarante finirebbe per essere sottoposto ad un prelievo fiscale sostanzialmente indebito.

Da notare – soprattutto per i riflessi che questa annotazione comporta nella verifica della tesi "restrittiva" dell'Agenzia sulle attuali facoltà e termini di rettifica del dichiarato a favore del contribuente – che la recente interpretazione fornita dalle sezioni unite della Cassazione con le citate sentenze non si discosta, invero, di molto da quell'orientamento già espresso, sempre a sezioni uni-

te con la nota sentenza n. 2786 del 9 giugno 1989 con riferimento alle ipotesi di rimborso Ilor sui redditi di lavoro autonomo.

Già in quell'occasione la Suprema Corte aveva affermato l'esigenza di salvaguardare il fondamento logico delle norme che costituivano applicazione in materia tributaria della generale azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c., e al tempo stesso la necessità del rispetto del principio di capacità contributiva posto a base dell'obbligazione tributaria. Limitare o circoscrivere le ipotesi di rimborso ex art. 38, D.P.R. n. 602/1973 ai soli casi di inesistenza dell'obbligo di versamento e non anche ai casi di inesistenza dell'obbligazione, avrebbe, infatti, comportato l'insorgenza d'un sistema legale in cui veniva impedito al contribuente di dimostrare, seppure in un breve e ragionevole arco temporale, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo fiscale da lui, per errore, in precedenza dichiarati⁹.

E ciò, proprio in considerazione di quel primario interesse pubblicistico alla certezza dei rapporti e alla pronta riscossione dei mezzi necessari alla sopravvivenza dello Stato che già, all'epoca, richiedeva la verifica di «un sistema armonico di termini e condizioni per la reazione alla pretesa tributaria» (Cass. n. 2786/1989, cit.) che conduceva all'esigenza di considerare di portata generale, in materia di imposte dirette, il termine di decadenza stabilito dall'art. 38 per la presentazione dell'istanza di rimborso (all'epoca di 18 mesi) e, in via correlata, quello di due anni disposto dall'allora vigente art. 16, D.P.R. n. 636/1972, in mancanza di altre decadenze stabilite dalle diverse leggi d'imposta.

I diversi rimedi previsti dall'ordinamento per la rettifica in aumento o in diminuzione del dichiarato

La "continuità" di pensiero della Suprema Corte in materia di rettificabilità di una dichiarazione errata per errori commessi a danno dello stesso contribuente che si riscontra, come si diceva, nelle più recenti sentenze a sezioni unite del 2002, conduce, dunque, sicuramente ad affermare, in via di principio, l'idoneità d'una istanza di rimborso ex art.

8 Su questi concetti, CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1966, I, 27; MICHELI-TREMONI, *voce Obbligazioni (Dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1979, XXIX, 423 ss; BASCIUNUZZO, *voce Autoliquidazioni del tributo*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991, IV, 2 ss.

9 Per questo motivo, la Suprema Corte, già nel 1989, aveva fornito una

diversa interpretazione dell'ambito di applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, contrapponendo lo stesso all'art. 37, stesso D.P.R. concernente i casi di rimborso delle ritenute dirette, affermando l'idoneità della norma a disciplinare tutta la materia dei rimborsi conseguenti ad erronei versamenti diretti «a partire cioè dal mero errore materiale ai ca-

si di inesistenza dell'obbligazione». In dottrina, sulla tematica del rimborso, cfr. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975; id., *Ancora sul rimborso dell'Ilor dichiarata incostituzionale*, in *Boll. Trib.*, 1985, 1603 ss; e, più di recente FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 566 ss. cui si rinvia per gli ampi riferimenti bibliografici.

38 D.P.R. n. 602/1973 a neutralizzare l'errore commesso in dichiarazione¹⁰.

Occorre, tuttavia, verificare se le conclusioni "più liberali" espresse della giurisprudenza anche in relazione alle ipotesi di rettificabilità del dichiarato a favore del contribuente – per stessa ammissione della Suprema Corte, peraltro, corrette ed applicabili in relazione alla normativa applicabile alle situazioni sottoposte *ratione temporis* al suo esame – possano ritenersi oggi in linea, sul piano sistematico, con le norme di dettaglio presenti nell'ordinamento che disciplinano le diverse possibilità di rettifica della dichiarazione.

L'indagine, come si vedrà, consentirà di mettere in evidenza la disarmonia ancora esistente tra i principi generali innanzi enunciati, che sembravano già ammettere la rettifica del dichiarato oltre i limiti esterni all'atto dichiarativo, e il sistema delle regole attualmente vigenti che, come pure rilevato dalla sentenza in commento, sembra frammentare ostacoli e finisce per suscitare ancora dubbi interpretativi sulla esatta individuazione dei limiti sostanziali e processuali alla rettifica.

Oltre i casi di rettifica della dichiarazione che può essere effettuata senza preclusioni in ordine alla natura dell'errore commesso – consistenti nelle note ipotesi di «dichiarazione revocata»¹¹ o di «dichiarazione tardiva»¹² – nonché nel caso di dichiarazione inficiata da «errori meramente formali non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo»¹³ – gli altri casi di emendabilità del dichiarato vanno, invece, circoscritti a specifiche ipotesi di dettaglio.

In particolare:

a) nel caso di errori commessi a danno dell'amministrazione finanziaria, sempre che il riscontro del-

l'errore avvenga tempestivamente e 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 gli errori formali o sostanziali potrà essere esercitata, innanzitutto, ricorrendo all'istituto del cd. "ravvedimento operoso", disciplinato dall'art. 13, comma 1, lett. a, b e c, D.Lgs. n. 472/1997.

Ai sensi di tale disposizione al contribuente è, com'è noto, data la possibilità di ripristinare il dato errato dichiarato o di effettuare l'adempimento omesso, con contestuale pagamento dell'eventuale maggiore imposta dovuta, delle sanzioni ridotte e degli interessi moratori calcolati dalla data della violazione¹⁴. 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» (art. 13, cit., comma 1, lett. b);

b) oltre i termini di cui al cit. art. 13, al contribuente è, inoltre, consentito presentare una dichiarazione integrativa per rettificare in aumento i dati originariamente dichiarati, ai sensi del comma 8 dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998.

Detta disposizione stabilisce, infatti, che «salva l'applicazione di sanzioni», il contribuente può presentare una dichiarazione «successiva» per «correggere errori od omissioni» d'una precedente dichiarazione, «non oltre i termini di decadenza stabiliti dall'art. 43», D.P.R. n. 600/1973 e, quindi, non oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria¹⁵.

10 È invero, secondo la Suprema Corte, «il tenore letterale dell'art. 38 è tale da far presumere che la domanda recuperatoria in essa prevista e disciplinata possa essere esperita, non solo in funzione della ripedizione, da parte del sostituto d'imposta o del sostituto, dei tributi versati dopo essere stati oggetto di ritenuta [...] ma, anche per ripetere i tributi versati in autotassazione, in adempimento di obblighi risultanti da una dichiarazione riscontrata, per qualsiasi ragione, oggettivamente errata in un momento successivo alla relativa presentazione» (così Cass., sent. n. 17394/2002).

11 Nel caso in cui l'errore, sia di fatto che di diritto, venga rilevato entro i termini ordinari di scadenza della dichiarazione originaria, il contribuente può, infatti, revocare la dichiara-

zione originaria mediante presentazione, entro gli stessi termini ordinari, di altra dichiarazione che sostituisce la prima (cd. dichiarazione revocata). In questo caso, potranno, di conseguenza, essere rettificata anche eventuali scelte dispositive già in precedenza effettuate, 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 nella dichiarazione originaria.

12 Ai sensi dell'art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998 la dichiarazione tardiva è quella presentata entro i novanta giorni dalla scadenza del termine annuale, che si considera valida, secon-

do un principio generale già presente nelle leggi d'imposta, fatta salva l'applicazione di sanzioni per il ritardo nella presentazione.

13 In questo caso la possibilità di rettifica si fonda sul cd. "principio di scusabilità" dell'errore, contenuto attualmente nell'art. 10, comma 3 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente) che sembrerebbe consentire, comunque, la possibilità di rettifica di questa tipologia di errore anche in sede di accertamento, ed oltre le ipotesi di ravvedimento operoso (così, circ. 3 agosto 2001, n. 77/E).

14 In particolare, nella misura di 1/8 o di 1/5 del minimo editale, a seconda dell'epoca della regolarizzazione.

15 Si noti che l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'au-

Si rammenta, al riguardo, che il comma 8 dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998, nella sua originaria versione¹⁶, non conteneva l'indicazione dell'epoca entro cui si sarebbe potuta effettuare la rettifica e si riferiva, genericamente, ad ipotesi di «integrazioni» per correggere «errori e omissioni».

La previsione di rettifica contenuta in detta norma apparve subito avere una portata incerta, anche se più ampia di quella desumibile dalle ipotesi di ravvedimento operoso ed idonea, per alcuni, a ricomprendere anche i casi di errori commessi a favore del contribuente¹⁷. E ciò, sempreché non si fosse voluto interpretare in via restrittiva il concetto di «integrazione» contenuta nell'originario comma 8, con esclusivo riferimento ai casi in cui la dichiarazione emendata, anche per effetto di modifiche con segno algebrico opposto, si fosse conclusa con un maggior versamento a favore del fisco¹⁸.

Detta disposizione apparve solo diversa rispetto a quella contenuta nel previgente art. 9, ult. c., del D.P.R. n. 600/1973 che subordinava la possibilità di integrare la dichiarazione originaria per correggere errori e omissioni entro il termine di presentazione della dichiarazione per il secondo anno successivo, sempre che non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche e la violazione non fosse stata comunque constatata; disposizione quest'ultima che, secondo la prevalente dottrina, doveva intendersi riferita alle sole ipotesi di integrazioni in aumento e non anche in diminuzione dell'imponibile dichiarato¹⁹.

Con l'emanazione del comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, in definitiva, era stato solo chiarito che l'integrazione delle dichiarazioni errate potesse avvenire «mediante successiva dichiarazione»; il fatto che poi si trattasse di norma rego-

lamentare lasciava anche supporre che rimanesse solo esclusa la possibilità di correggere la dichiarazione, nei casi di rimborso, oltre i termini di decadenza stabiliti dall'art. 38 D.P.R. n. 602/1973²⁰.

Una conferma dell'idoneità di detta norma a considerare anche le ipotesi di integrazioni «a favore del contribuente» veniva, del resto, offerta dallo stesso Ministero che, con circ. del 17 maggio del 2002, n. 98/E, aveva equiparato la presentazione della dichiarazione integrativa, ex comma 8 dell'art. 2, ad un'istanza di rimborso, benché avesse inspiegabilmente ritenuto che solo la «presentazione d'una dichiarazione rettificativa in diminuzione entro il termine di novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione originaria» avrebbe costituito titolo per la compensazione del credito da essa scaturente.

Affermazione, questa, sicuramente illogica e incomprensibile atteso che il diritto alla compensazione del credito emergente dalla rettifica operata, una volta ammessa la possibilità per il contribuente di correggere l'errore commesso a suo danno attraverso la presentazione d'una dichiarazione rettificativa, anziché mediante apposita istanza di rimborso, non avrebbe potuto incontrare altro limite se non quello indicato al comma 1 dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997, 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.

Il quadro di riferimento è mutato solo a seguito dell'emanazione dell'art. 2 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, applicabile alle dichiarazioni presentate dopo l'1 gennaio 2002²¹, con il quale, come si diceva, venne modificato il comma 8 dell'art. 2 e aggiunto il comma 8-bis allo stesso articolo, al fine

tore della violazione abbia avuto formale conoscenza, mentre impedisce il ravvedimento operoso di cui al cit. art. 13, non ostacola la presentazione di una dichiarazione integrativa in aumento (come confermato dalla citata circ. 25 gennaio 2002, n. 6/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.

16 La norma, infatti, testualmente recitava che «salva l'applicazione di sanzioni, 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 radesime dichiarazioni e da presentare all'amministrazione finanziaria per il tramite di un ufficio delle Poste italiane S.p.A. convenzionata».

17 Tesi confermata dalla stessa amministrazione finanziaria in risposta al «Telefisco» del 2 febbraio 1999.

18 Così MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenza di stabilità del rapporto-primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1174.

19 Sul punto, 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 conubio problematico*, in *Boll. Trib.*, 1996, 1136; MESSINA, *Dichiarazioni integrative a favore del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2001, 1607; MENTI, *Emendabilità della dichiarazione dei redditi e la rettifica in diminuzione del reddito d'impresa dichiarato*, in *Diz. e Prat. Trib.*, 2003, II, 5 ss.

20 Come avevo già avuto modo di considerare nel mio, *Sulla rettificabilità della dichiarazione per questioni di diritto*, in *Rass. Trib.*, 1999, 535 ss.

21 Ovvero a partire da quelle presentate prima per le quali, alla data dell'1 gennaio 2002, non era decorso il ter-

di distinguere, e più dettagliatamente disciplinare, le ipotesi di rettifica degli errori commessi dal contribuente in sede di dichiarazione a suo danno, o a suo favore.

Con il comma 8 è stata disciplinata la rettificabilità della dichiarazione originaria, «salva l'applicazione di sanzioni» per il ritardo, attraverso la presentazione d'una dichiarazione successiva «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;

c) con il comma 8-bis è stata, invece, espressamente disciplinata la possibilità per il contribuente di integrare a suo favore le dichiarazioni originarie per correggere errori o omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o un minor credito d'imposta²².

In tali casi, la rettifica in diminuzione andrà effettuata mediante la presentazione d'una successiva dichiarazione «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 dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997²³.

Tale dichiarazione rettificativa in diminuzione, se operata nei termini indicati dalla norma, non è soggetta a sanzione e costituisce, dunque, titolo per la compensazione del credito da essa emergente.

Da notare che le dichiarazioni integrative di cui ai cit. commi 8 e 8-bis presuppongono, in ogni caso, che le dichiarazioni originarie siano state validamente presentate comprese, dunque, quelle cd. tardive. Solo nel caso di dichiarazione omessa, intendendo per tale anche quella presentata con ritardo superiore ai novanta giorni dalla scadenza originaria, non è, infatti, ammessa alcuna possibilità di rettifica²⁴.

Il difficile coordinamento tra le ipotesi di integrazione del dichiarato ex commi 8 e 8-bis dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998 e i tradizionali istituti di riferimento

A ben vedere è proprio una lettura "restrittiva"

dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2, 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, a condurre a quella interpretazione – seguita dall'Agenzia anche nella controversia oggetto della sentenza in commento – che arriva a limitare la possibilità per il contribuente di correggere gli errori commessi a suo danno o a imporre a suo carico un numero maggiore di adempimenti per la correzione dell'errore commesso. Mancando, infatti, un coordinamento legislativo tra il comma 8-bis dell'art. 2 e il comma 1 dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, nel caso di maggiori versamenti eseguiti, è stato, infatti, ipotizzato l'obbligo per il contribuente, e non soltanto la facoltà, di presentare una dichiarazione rettificativa entro il più ristretto termine di decadenza della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo; così come è stato anche sostenuto che la procedura di cui al comma 8-bis dovesse considerarsi come una fase della più articolata procedura di rimborso di cui all'art. 38 c, per l'effetto, che il contribuente avrebbe dovuto presentare comunque una dichiarazione rettificativa in diminuzione per rafforzare il suo diritto alla ripetizione dell'indebito²⁵.

Anche la Corte di Cassazione, con sent. n. 4238 del 2 marzo 2004, e dopo quindi, l'intervento delle sezioni unite del 2002, ritornando sul tema della rettificabilità del dichiarato a favore del contribuente, ha ritenuto che l'istanza di rimborso ex art. 38 D.P.R. n. 602/1973 sarebbe stata idonea a rettificare una dichiarazione viziata da errore «per i soli periodi antecedenti al 2002», proprio in considerazione della mancanza, all'epoca, di diversi termini di decadenza stabiliti dall'ordinamento.

Ma queste restrittive ipotesi di rettifica in diminuzione, seppure sembrino supportate da una prima lettura dei cit. commi 8 e 8-bis non risultano, a ben vedere, appaganti e si manifestano sicuramente non conformi allo stadio più evoluto che si è raggiunto oggi, sia in sede dottrinale, che giurisprudenziale, sul tema della rettificabilità del dichiarato.

mine di novanta giorni per la presentazione d'una dichiarazione tardiva: così, circ. 25 gennaio 2002, n. 6/E.

22 Ipotesi ricorrente sia in presenza di pagamenti indebiti, al fine di recuperare l'imposta per errore dichiarata e versata, che in assenza di pagamenti indebiti, allo scopo di evidenziare una maggiore perdita o un maggior

credito rispetto a quello esposto nella dichiarazione originaria.

23 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.

24 Così circ. n. 6/E del 25 gennaio 2002.

25 Agenzia delle Entrate, cit., ris. n. 24 del 14 febbraio 2007.

L'unica interpretazione coordinata delle norme in questione che salvaguardi il diritto del contribuente a correggere qualsiasi tipo di errore commesso in dichiarazione sia a suo danno, che a suo favore, nel rispetto dei limiti posti dall'ordinamento a tutela di quel primario interesse alla certezza dei rapporti e alla pronta riscossione dei mezzi necessari alla sopravvivenza dello Stato dovrebbe essere, infatti, quella che attribuisce rilevanza al comportamento tenuto dal contribuente nella sua complessiva "attività del dichiarare" posta in essere anche attraverso più atti successivi rispetto alla dichiarazione originaria.

Il concetto di riconoscibilità dell'errore andrebbe, invero, più opportunamente indagato con riferimento a quella reciproca collaborazione che deve permeare l'attuale rapporto tra contribuente ed amministrazione nella concreta applicazione della legge d'imposta. Oltre che nella fase di accertamento del tributo, anche in quella "fisiologica" di determinazione spontanea dell'effettivo debito d'imposta o di misurazione del credito spettante, le parti del rapporto possono compiere, infatti, più atti successivi per rimuovere errori commessi nei dati originari, ed ottenere, nel contempo, anche benefici premiali, se il ripristino avviene entro ragionevoli lassi temporali.

E così, l'impossibilità di desumere *prima facie* l'errore dal testo della dichiarazione e dai successivi atti posti in essere nella predetta "attività del dichiarare", 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 nella fase di accertamento, così non può comportare il divieto per il dichiarante di ripristinare in altro modo la coincidenza tra i dati dichiarati e quelli della realtà.

Per questi motivi, il legislatore ha, da un lato, previsto appositi strumenti di controllo e della corrispondenza tra i dati dichiarati e quelli della realtà (cit. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973) ai quali viene collegata una riduzione dell'entità delle sanzioni irrogabili e, dall'altro, ha offerto procedure di rettifica del dichiarato più snelle, attuabili in tempi brevi, che garantiscono, anche in questa circostanza, sconti in termini di sanzioni irrogabili (ravvedimento operoso) o opportunità di utilizzo più vantaggiose del maggior credito spettante (compensazione).

Scaduti questi più brevi termini di rettifica rimane, tuttavia, sempre impregiudicato il pieno riconoscimento del diritto alla rettifica, in un «sistema armonico di termini e condizioni per la reazione della pretesa tributaria» (Cass., sez. un., cit., sent. n. 2786/1989), quale dovrebbe essere quello del nostro ordinamento che non può tollerare deviazioni che vanno a pregiudicare gli interessi costituzionalmente coinvolti nell'attuazione del prelievo. Sembra allora evidente che l'unica interpretazione dei citt. commi 8 e 8-bis dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998 da sostenere, per evitare gli effetti paradossali di una (inspiegabile) contrazione della generale azione di ripetizione dell'indebito, coincide proprio con quella sostenuta dai giudici di Trento nella sentenza in commento come qui di seguito si chiarisce.

La rettifica della dichiarazione potrà, dunque, essere effettuata, in via di principio, mediante presentazione d'una dichiarazione successiva, ai sensi del comma 8 dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998, sia per integrare in aumento che in diminuzione i dati originari, entro gli stessi termini di decadenza disposti a favore dell'amministrazione per l'esercizio del suo potere di rettifica e, quindi, entro il termine indicato all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Se la rettifica concerne un errore commesso a danno del dichiarante, e detto errore viene rilevato tempestivamente, potrà essere presentata una dichiarazione integrativa in aumento entro il più breve termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo per sfruttare, in detta circostanza, i benefici premiali di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997. Una volta scaduto detto termine, resterà, comunque, salva la facoltà di rettificare la dichiarazione entro il (più lungo) termine stabilito dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973²⁶. Se la rettifica concerne, invece, un errore commesso a favore del dichiarante e, del pari, detto errore viene rilevato tempestivamente, potrà essere presentata una dichiarazione rettificativa in diminuzione entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo. Anche in questo caso il contribuente potrà ottenere un beneficio premiale rappresentato dalla possibilità di compensare il maggior credito scaturente dall'errore, come ora stabilito dal comma 8-bis, dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998.

26 Anche se in questa seconda circostanza fatta «salva l'applicazione delle sanzioni», rimane da chiedersi per quale motivo il contribuente dovrebbe procedere alla rettifica, oltre i ter-

mini di decadenza del potere di rettifica da parte dell'Ufficio; tale motivo potrebbe, al limite, risiedere nell'aspettativa di una più favorevole e mitigata entità delle sanzioni irrogabili

in considerazione del comportamento fattivo e collaborativo dimostrato dal dichiarante.

Una volta scaduto detto termine, la rettifica in diminuzione potrà comunque avvenire entro il maggior termine di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 e, quindi entro i 48 mesi dal maggior versamento eseguito; anche se, in tale ipotesi, il contribuente avrà diritto al solo rimborso del credito vantato, che potrà, dunque, richiedere, alternativamente, attraverso la presentazione di una dichiarazione successiva (ex comma 8 dell'art. 2), oppure mediante apposita istanza di rimborso (ex art. 38, D.P.R. n. 602/1973).

In definitiva, il diritto del contribuente al rimborso di versamenti per qualsiasi motivo indebiti, non dovrebbe ritenersi in alcun modo compromesso dall'esistenza dei limiti posti dal comma 8-bis, dovendo esso in ogni caso essere riconosciuto entro gli ordinari termini di decadenza stabiliti dall'ordinamento.

Si aggiunga, infine, che se si intendesse poi pervenire ad una giusta ponderazione tra gli interessi pubblici e privati coinvolti nell'attuazione del prelievo, come si è già altrove sostenuto, il diritto al rimborso del contribuente dovrebbe oggi essere riconosciuto, oltre che sulla base della innanzi descritta sequenza di modalità e termini di rettifica, anche nei casi in cui si sono addirittura consumati i termini di decadenza per richiederlo (e, quindi, oltre i termini per proporre istanza di rimborso)²⁷.

Quanto al modo in cui detto riconoscimento potrebbe avvenire, appare sostenibile il ricorso ad un procedimento negativo di autotutela che assu-

merebbe, in questa particolare ipotesi, la forma del rimborso²⁸. 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 o infondato, salvo il solo limite del giudicato favorevole sui motivi sui quali si è formato il giudicato stesso (art. 2, comma 2, D.M. n. 37/1997), dovrebbe anche ammettersi che - sempre in base all'autotutela - l'amministrazione sarebbe tenuta a riconoscere il diritto del contribuente alla restituzione di somme da lui «oggettivamente» non dovute; e ciò, dunque, anche oltre i termini di decadenza di cui all'art. 38, D.P.R. n. 602/1973 o nei casi di mancata impugnativa del diniego (espreso o tacito) al rimborso.

Solo in questo modo si perverrebbe, in realtà, ad un inquadramento sistematico delle diverse opportunità offerte dall'ordinamento in materia di rettificabilità del dichiarato idoneo a salvaguardare, 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; il potere-dovere dell'amministrazione finanziaria di agire nel rispetto dei principi costituzionali dell'oggettiva correttezza ed imparzialità (art. 97 Cost.) e di quelli posti, comunque, a tutela dell'inviolabilità della sfera patrimoniale del dichiarante (art. 2 Cost.).

²⁷ Se, come una parte della dottrina oggi ritiene, dovessero prevalere, nello schema di attuazione dell'imposta, esigenze di natura privatistica che spingerebbero al riconoscimento del diritto al rimborso quale diritto illimitato (ex art. 2033 c.c.) in quan-

to diretto al recupero d'una imposta non corrispondente al presupposto: così FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 566 ss.

²⁸ Sul punto, STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*,

Padova, 1996, 277 ss.; LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 1134; FIGARI, *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in tema di autotutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 1995, 471.