

"SS.UU. 13378/16: SECONDO LE SEZIONI UNITE DELLA CORTE DI CASSAZIONE LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E' SEMPRE EMENDABILE IN GIUDIZIO". (*)

Fabio Falcone

PREMESSA.

Con la sentenza in commento¹ i giudici di vertice sono giunti alla (attesa e per certi aspetti scontata) conclusione che eventuali errori od omissioni commessi dal contribuente in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, laddove comportino il pagamento di un tributo non dovuto, possono essere emendati mediante opposizione, in sede contenziosa, alla relativa (ed indebita) pretesa erariale, **indipendentemente** dal fatto che sia inutilmente spirato il termine (un anno) per la presentazione di una dichiarazione integrativa cosiddetta “*a favore*”, ai sensi dell’art. 2, comma 8 *bis* del d.p.r. n. 322 del 1998, ovvero, che sia decorso il termine (48 mesi) previsto dall’art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973, al fine di presentare un’istanza di rimborso del tributo pagato in eccedenza rispetto al dovuto.

Con tale statuizione la Corte di legittimità, riconoscendo la centralità e la prevalenza del principio della capacità contributiva, recato dall’art. 53 della Costituzione, ha escluso la validità di un orientamento al vero ormai minoritario, secondo il quale, trascorso inutilmente il termine previsto dal citato articolo 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, il debito d’imposta indicato in dichiarazione, sebbene non rispondente al vero, poiché generato da un errore commesso in sede di compilazione, avrebbe dovuto considerarsi definitivo (e quindi cristallizzato), essendo questo l’effetto giuridico conseguente al mancato assolvimento degli obblighi dichiarativi nei (rigorosi e rigidi) tempi stabiliti dalla normativa di riferimento.

La decisione assunta dalle SS.UU. deve essere valutata positivamente²; specie in un momento

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

¹ Cass., SS.UU., n. 13378, emessa il 7 giugno 2016 e depositata il 30 giugno 2016.

² Ad onor del vero, i primi commenti sulla sentenza in esame sono stati particolarmente critici nei riguardi dei giudici di vertice, in considerazione del fatto che non sempre l’errore non emendato in corso d’anno (ai sensi dell’art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998) genera un debito d’imposta reclamabile mediante un apposito atto impositivo, in grado di consentire al

storico in cui il rapporto tra fisco e contribuente tende sempre più al confronto preventivo, onde consentire alle parti contrapposte di concordare assieme l'esistenza e l'entità del debito d'imposta, nel rispetto, per l'appunto, del fondamentale principio costituzionale della capacità contributiva.

In effetti, a seguito della statuizione in commento, è facile (e ragionevole) attendersi un differente atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria, soprattutto in fase

contribuente l'accesso al giudizio tributario, nel corso del quale verificare la sua effettiva posizione fiscale. Sulla limitazione di tutela che deriverebbe dalla decisione in commento si vedano, tra gli altri, D. STEVANATO, *Integrabilità della dichiarazione "in bonam partem" tra limiti immaginari e aperture apparenti*, in *Corr. Trib.* n. 32-33 del 2016, pag. 2481 e ss., A. CARINCI e D. DEOTTO, *Il ricorso non colma i vuoti di tutela*, in *Il Sole 24 - Ore* del 7 luglio 2016, pag. 39, e S. LOCONTE e G. ANTONELLI, *Dichiarazione da sanare subito. Gli errori oltre l'anno rilevabili solo in contenzioso*, in *Italia Oggi* del 18 luglio 2016, pag. 10, secondo i quali "il contribuente che non emendi la dichiarazione a proprio favore entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale successiva, alla luce dei principi affermati nella pronuncia in commento, perde definitivamente la possibilità di rettificare detta dichiarazione. Inoltre, laddove gli elementi favorevoli non indicati originariamente in dichiarazione sfocino in un rimborso, il contribuente medesimo potrebbe soltanto confidare in un eventuale accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria per poter contestare la maggiore pretesa nella successiva fase contenziosa. In altri termini, soltanto a fronte di una pretesa impositiva cristallizzata in un atto impugnabile, residuerebbe uno spazio per far valere, a proprio favore, errori od omissioni commessi nella dichiarazione originaria. Tale impostazione non può essere condivisa, atteso che l'opponibilità di situazioni favorevoli in sede (meramente eventuale) di giudizio non può assurgere a "clausola di salvaguardia" per il contribuente che non abbia proceduto alla rettifica della dichiarazione entro l'anno. Opinando diversamente, quest'ultimo si troverebbe sprovvisto di tutele nelle precedenti fasi della dichiarazione e dell'accertamento, in cui, comunque, dovrebbe essere assicurata la legittimità della pretesa tributaria. In questa prospettiva, peraltro, l'anno appare un termine francamente troppo ristretto per consentire al contribuente di avvedersi di inesattezze dichiarative".

"preventiva"; vale a dire in quei casi in cui, magari riscontrando una comunicazione di irregolarità (il cosiddetto "avviso bonario"), un contribuente rappresenti di aver commesso un errore nella compilazione della propria dichiarazione, che ha fatto emergere un debito d'imposta non esistente, o comunque maggiore rispetto a quello realmente dovuto per legge.

Fino ad oggi, infatti, l'erario, in circostanze del genere, "si trincerava" dietro la rigorosa interpretazione ed applicazione dell'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, sostenendo che non avrebbe potuto prendere in considerazione eventuali errori commessi in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, qualora non emendati nel tempestivo rispetto di detto articolo 2, comma 8 *bis*; cosicché, anche dinanzi ad errori evidenti, e, quindi, a tributi assolutamente non dovuti, il fisco, in maniera chiaramente non conforme al dettato dell'art. 53 della Costituzione, respingeva qualsiasi richiesta avanzata dal contribuente.

Dopo l'intervento delle Sezioni Unite la condotta erariale dovrà necessariamente essere diversa; non avrebbe senso, infatti, il rifiuto dell'erario di esaminare, preventivamente, determinate rimostranze o richieste del contribuente, per il semplice fatto che quest'ultimo non si sia avvalso della facoltà concessa dal legislatore mediante l'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, tenuto conto che su tali richieste sarà comunque tenuto a pronunciarsi in sede processuale, dove il sindacato del giudice speciale tributario sull'errore commesso dal

contribuente in dichiarazione risulta ormai incondizionatamente ammesso.

* * *

IL CONTRASTO SOTTOPOSTO ALL'ESAME DELLE SEZIONI UNITE.

L'intervento delle Sezioni Unite in commento discende dall'ordinanza interlocutoria n. 18383/2015³, con la quale è stata per l'appunto rilevata l'esistenza di un duplice filone giurisprudenziale della Suprema Corte per quel che riguarda, sostanzialmente, i tempi ed i modi mediante i quali emendare il dato inizialmente indicato nella dichiarazione dei redditi.

Dinanzi ad errori (formali o sostanziali, di fatto o di diritto) commessi nella compilazione della dichiarazione e tali da generare l'obbligo del pagamento di tributi più gravosi di quelli previsti per legge, stando ad un primo orientamento della Corte di legittimità, il contribuente avrebbe potuto:

a) rettificare il dato dichiarato, presentando una dichiarazione integrativa (a favore)⁴, entro il termine

³ In *Corr. Trib.*, n. 47-48 del 2015, pag. 4642, con commento di R. FANELLI, "La Parola alle Sezioni Unite sui termini per emendare la dichiarazione", pag. 4637 e ss.

⁴ L'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, stabilisce che "le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori 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, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo". Al vero, l'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, al comma 8, così come riscritto dall'art. 1, comma 637, della legge n. 190 del 2014, prevede la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa anche oltre il

annuale, appositamente prescritto dall'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998⁵;

b) presentare un'istanza di rimborso, ai sensi e per gli effetti dell'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973 (entro il termine di 48 mesi dal pagamento del tributo non dovuto), specie in caso di inutile decorrenza del termine annuale di cui alla precedente lettera a);

c) impugnare la cartella di pagamento notificata sulla base delle risultanze della dichiarazione (in caso di mancato pagamento del tributo erroneamente dichiarato), chiedendo, di fatto, al giudice speciale tributario di accertare l'inesistenza del debito tributario, facendo (pre)valere il rispetto del principio della capacità contributiva, di cui all'art 53 della Costituzione.

In pratica, secondo il primo filone giurisprudenziale appena rappresentato, in caso di presentazione di dichiarazione errata a proprio sfavore, il contribuente, anche laddove avesse ommesso di presentare una dichiarazione integrativa nei tempi prescritti dall'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, avrebbe pur sempre potuto presentare un'istanza di rimborso (*ex*

termine annuale previsto dal successivo comma 8 *bis*, e, per l'esattezza, entro i termini ordinari di decadenza stabiliti dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973, ma soltanto qualora si tratti di una dichiarazione integrativa "a sfavore", ossia, mediante la quale il contribuente rappresenta un errore che genera un debito d'imposta maggiore rispetto a quello in un primo momento dichiarato.

⁵ Ai sensi dell'ultimo capoverso dell'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, laddove dalla dichiarazione integrativa "a favore" emergesse un credito, quest'ultimo sarebbe utilizzabile in compensazione, secondo le modalità a tal fine prescritte dall'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973), in caso di versamento di un tributo maggiore rispetto al dovuto, ovvero, avrebbe potuto agire in giudizio, impugnando la cartella di pagamento notificata nell'ipotesi in cui il debito dichiarato non fosse stato (in tutto o in parte) versato ⁶.

⁶ L'interpretazione in richiamo, secondo cui, ai sensi dell'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, la rettifica a favore della dichiarazione originariamente presentata deve avvenire entro e non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, è tuttora (ossia, nonostante l'intervento delle Sezioni Unite in commento) osteggiata e non condivisa da parte della dottrina, al cui avviso la facoltà concessa dal comma 8 del citato articolo 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, ossia, l'emendabilità della dichiarazioni entro i termini di decadenza dall'accertamento, riguarderebbe qualsiasi tipo di correzione; sia a favore che a sfavore. La particolarità del comma 8 *bis* risiederebbe nel fatto che esso consentirebbe al contribuente di autoliquidarsi il tributo dovuto, utilizzandolo direttamente in compensazione; senza, tuttavia, precludere la possibilità, ai sensi del comma 8 del medesimo articolo 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, di presentare una dichiarazione integrativa a favore anche oltre l'anno, sebbene entro i termini ordinari per l'accertamento. In questo senso si pone D. STEVANATO, *Integrabilità della dichiarazione "in bonam partem" tra limiti immaginari e aperture apparenti*, cit., pag. 2490; in senso conforme P. BORIA, *Diritto Tributario*, Torino, 2016, pag. 379, secondo il quale "in base all'art. 2, comma 8, si ammette – in via generale – la possibilità di rettificare la dichiarazione entro i termini previsti per l'accertamento tributario e salva l'applicazione delle sanzioni, ove ne ricorrano i presupposti. In questo modo, si parifica la posizione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, in un'ottica di trasparenza e collaborazione, riconoscendo ad entrambi il medesimo termine per la definizione della misura dell'imposta. Il contribuente può quindi ritrattare le informazioni fornite all'Erario nella dichiarazione dei redditi, nei medesimi termini che quest'ultimo ha per controllarla attraverso i poteri di accertamento. In particolare la rettifica della dichiarazione può essere effettuata in aumento o in diminuzione, come si evince dalla stessa formulazione della disposizione. Nel primo caso (rettifica in aumento), la presentazione della dichiarazione rettificativa comporta l'applicazione delle sanzioni... Nel secondo caso (rettifica in diminuzione), invece, a seguito della dichiarazione rettificativa è necessaria la presentazione di un'istanza di rimborso per il recupero delle somme versate in eccedenza". In realtà, altra parte della dottrina ritiene che, in effetti, così come

Tale orientamento si basa, fondamentalmente, sulla natura della dichiarazione dei redditi, considerata un'esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione, rappresentando (la dichiarazione) soltanto un momento del più complesso e generale *iter* previsto per la determinazione dell'esatta obbligazione tributaria, non essendo, del resto, ammesso e/o ammissibile (anche perché contrario al principio di buona fede di cui all'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente), che il fisco percepisca da un dato contribuente un tributo maggiore del dovuto ⁷.

Ecco perché, stando a tale orientamento, "il termine annuale previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzato all'utilizzo in compensazione del credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso, di cui all'art.

stabilito dai giudici di vertice nella sentenza in commento, il comma 8 *bis* dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 si riferisca alla sola ipotesi della integrazione a favore, la quale, dunque, dovrebbe essere effettuata entro un lasso di tempo ben più ristretto rispetto a quello concesso al contribuente nel caso in cui intenda far emergere un maggior debito d'imposta rispetto a quello in un primo momento dichiarato. Si veda in questo senso S. MULEO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 112 e ss.; M. BEGHIN, *Diritto tributario*, 2° ed., Padova, 2015, pag. 196 e ss.; G. GAFFURI, *Diritto tributario*, 8° ed., Padova, 2016, pag. 105 e ss., sebbene, quest'ultimo, riferendosi al ridotto termine di cui al comma 8 *bis*, sostiene che "la ristrettezza di questo termine – rispetto all'ampiezza di quello quadriennale, ammesso per correggere la dichiarazione che abbia comportato un'imposta minore del giusto – si giustifica solo con la volontà di favorire il Fisco: si tratta di norma derogatoria, non plausibile, che confligge con i principi impliciti nel sistema giuridico".

⁷ Si veda Cass., sez. trib., sent. n. 5947 del 2015, nonché Cass., sez. trib., sent. n. 26181 del 2014.

38 del D.P.R. n. 602/1973 (Cass., Sez. 5, sent. n. 4049 del 27 febbraio 2015; Id., sent. n. 19537 del 17 settembre 2014; Id., sent. n. 6253 del 20 aprile 2012) non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo”⁸.

Vi era, tuttavia, un secondo orientamento, decisamente più rigido di quello testé descritto, considerato che in base ad esso eventuali errori di carattere sostanziale (ossia, in grado di incidere sulla corretta quantificazione del debito d'imposta), commessi dal contribuente a proprio sfavore, sarebbero stati rimediabili soltanto previa presentazione, entro il perentorio ed inderogabile termine di un anno, di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, comma 8 bis, del d.p.r. n. 322 del 1998.

In particolare, secondo i giudici di vertice⁹, “a decorrere dal 1° gennaio 2002, debbono distinguersi le aree di applicabilità delle due norme. L'art. 38 riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta; casi cioè in ordine ai quali si rende necessaria esclusivamente un'operazione in un certo senso complementare a quella di liquidazione. L'emenda o la ritrattazione di cui al comma 8-bis riguarda invece i casi di dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior

reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito) - in ordine ai quali non potrebbe ipotizzarsi un rimborso se non a seguito di un'attività propriamente di controllo e di accertamento del presupposto 'favorevole' da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questi casi, una volta scaduto invano il termine stabilito per la rettifica della dichiarazione, nessuna istanza di rimborso è ammissibile (al di fuori dei casi di errori materiali, duplicazioni o versamenti relativi ad obbligazioni tributarie inesistenti), posto che la stessa si porrebbe in contrasto con una dichiarazione ormai divenuta inemendabile (dovendosi dare all'introduzione di un termine per la rettifica un significato corrispondente ad un effetto giuridico). La dichiarazione di rettifica, tempestivamente proposta, invece, apre la porta all'istanza di rimborso che riguarda in questo caso una fase successiva della procedura e che ha nella rettifica-ritrattazione il suo presupposto necessario. In questo senso e solo in questo senso può venire rispettata l'autonomia della dichiarazione di rettifica in diminuzione rispetto all'istanza di rimborso e la non assimilabilità dei termini previsti per l'uno e per l'altro istituto, di cui, con altri esiti, ha parlato Cass. 14932/2011”.

Secondo tale orientamento, pertanto, dinanzi ad errori (anche e soprattutto sostanziali) contenuti nella dichiarazione, tali da comportare oneri più gravosi di quelli stabiliti *ex lege*, il contribuente avrebbe potuto soltanto presentare la dichiarazione integrativa entro il termine annuale previsto

⁸ In tal senso, Cass., Sez. trib., sent. n. 6665 del 2015, nonché Cass., sez. trib., sent. n. 434 del 2015.

⁹ Si veda, tra le tanti, Cass., sez. trib., sent. n. 5373 del 2012.

dall'art. 2, comma 8 *bis*, d.p.r. n. 602/1973.

Fortunatamente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ritenuto corretto il primo e più flessibile orientamento, dando necessario ed inevitabile risalto al principio della capacità contributiva¹⁰.

In realtà, come anticipato, era verosimile che sarebbe stato il primo orientamento a prevalere.

Il secondo, infatti, oltre ad essere "più datato", risultava sin troppo restrittivo.

Del resto, la stessa Amministrazione si era al riguardo manifestata più elastica, ammettendo l'ipotesi dell'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973, nei casi in cui il contribuente non avesse

provveduto ad inoltrare una dichiarazione integrativa a favore, ai sensi dell'art. 8, comma 2 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998¹¹.

Resta il fatto che quanto (utilmente) stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza in commento è destinato ad impattare in maniera rilevante nel rapporto tra fisco e contribuente, sia per quel che attiene al confronto endoprocedimentale, sia per quanto riguarda la successiva (ed eventuale) fase del giudizio.

L'IMPATTO ENDOPROCEDIMENTALE.

In precedenza si è già avuto modo di anticipare che, a seguito di quanto stabilito dalle Sezioni Unite con la sentenza in esame, l'atteggiamento del fisco dinanzi al contribuente che, magari riscontrando una comunicazione di irregolarità (ossia, l'avviso bonario)¹², rappresenti di aver

¹⁰ Segnatamente, le Sezioni Unite della Cassazione hanno al riguardo concluso come segue: "La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'Indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta od un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'Imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. del dpr 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 comma 8 *bis*. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria".

¹¹ Ad esempio, nella Circolare n. 23/E del 4 maggio 2010, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affermare che "nel caso in cui nella determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi, l'Ufficio accertatore abbia imputato per competenza un componente negativo di reddito ad un periodo d'imposta diverso da quello nel quale era stato dedotto dal contribuente, quest'ultimo potrebbe operare correttamente la deduzione:

- presentando una dichiarazione correttiva con esito a sé favorevole entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello in cui la deduzione doveva essere operata;
- ove il predetto termine sia scaduto, presentando istanza di rimborso della maggiore imposta versata nel periodo di imposta nel quale non ha operato la deduzione entro il termine di quarantotto mesi dalla data del pagamento eseguito in assenza dei presupposti o dal termine per il pagamento del saldo di imposta".

¹² L'articolo 36 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 (così come, del resto, l'art. 54 *bis* de d.p.r. n. 633 del 1972, in tema di IVA), prevede che l'Amministrazione finanziaria, mediante procedure automatizzate, proceda, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni riguardanti l'annualità successiva, alla liquidazione dell'imposta dovuta alla luce delle dichiarazioni inviate dai contribuenti. Qualora i

commesso un errore nella dichiarazione, dovrà essere necessariamente diverso da quello tenuto fino a questo momento.

Fino ad oggi, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha decisamente sostenuto la tesi secondo cui il contribuente che volesse far valere errori commessi nella compilazione della dichiarazione, onde evitare di versare un'imposta maggiore rispetto a quella prevista *ex lege*, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa, entro il termine di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998 (vale a dire, entro la scadenza del termine prescritto per la dichiarazione dell'anno successivo)¹³.

controlli automatici rivelino risultati diversi rispetto a quelli indicati dai contribuenti in dichiarazione, detti esiti vengono comunicati ai diretti interessati, mediante i cosiddetti avvisi bonari (o avvisi di pagamento), per consentire, innanzitutto, la regolarizzazione di alcuni aspetti meramente formali. Laddove il contribuente verifichi che l'erario non ha preso in considerazione alcuni elementi o alcuni dati, potrà fornire i chiarimenti necessari, entro 30 giorni dal ricevimento del citato avviso bonario; peraltro, nel caso in cui detti chiarimenti risultino fondati, l'Amministrazione finanziaria dovrà rideterminare, in autotutela, il *quantum* inizialmente richiesto. Giova al riguardo rammentare che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 462 del 1997, le somme dovute in virtù dei controlli automatici vengono iscritte a ruolo a titolo definitivo, salvo che il contribuente interessato non provveda a pagare quanto preteso dal fisco (anche ratealmente) entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario, ovvero, della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dallo stesso contribuente. Il pagamento entro il termine di 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario o della comunicazione recante la correzione in autotutela consente di usufruire di una riduzione in termini di sanzioni, atteso che la sanzione prevista in caso di mancato pagamento, pari al 30% del tributo non versato (ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997), in tal caso ammonterà solamente al 10% dell'imposta non pagata.

¹³ Conferme in tal senso è possibile rinvenirle anche nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione annuale IVA/2015, par. 4.1.1., secondo cui il comma 8

In alternativa, e, nello specifico, nel caso in cui il tributo non dovuto (e dichiarato per errore) fosse stato già versato, decorso inutilmente il termine di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998, l'erario riteneva che il contribuente potesse comunque rimediare, mediante la presentazione di una apposita istanza di rimborso, nei modi e nei tempi prescritti dall'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973¹⁴.

Cosicché, nella pratica quotidiana accadeva che al contribuente che rappresentasse di aver commesso un errore in dichiarazione l'erario rispondeva di provvedere all'invio di una dichiarazione integrativa "*a favore*", se ancora nei termini; ovvero, in caso di avvenuto versamento, di presentare una istanza di rimborso di quanto pagato in eccedenza.

Nella sostanza, il fisco, in considerazione del proprio modo di interpretare la normativa in oggetto, "*si rifiutava*" di provvedere direttamente alla correzione del dato dichiarato dal contribuente, costringendolo ad attivarsi nei modi retro indicati.

Accadeva, così, che ai contribuenti che non avessero provveduto al versamento del tributo erroneamente dichiarato, per i quali, quindi, doveva ritenersi esclusa a monte l'ipotesi della istanza di rimborso *ex art. 38 del d.p.r. n. 602 del*

dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 (il quale prevede la facoltà di rettificare la dichiarazione originaria entro gli ordinari termini di accertamento, recati dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973) si applica solo nel caso in cui il contribuente intenda "*correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minor debito d'imposta o di un maggior credito*" (cosiddetta dichiarazione integrativa "*a sfavore*").

¹⁴ In questo senso si veda, tra le tante, la Risoluzione n. 87/E del 28 novembre 2013.

1973, in caso di inutile decorso del termine annuale di cui all'art. 2, comma 8 *bis* del d.p.r. n. 322 del 1998, non restava altra *chance*, se non quella di adire il giudice speciale tributario, previa impugnazione della cartella di pagamento contenente la richiesta di pagamento del tributo dichiarato ma non assolto, onde ottenere in giudizio il riconoscimento del debito erariale ad essi effettivamente riferibile, stando alla corretta interpretazione ed applicazione della normativa di riferimento.

Tale ultimo rimedio, tuttavia, era decisamente osteggiato dall'Amministrazione finanziaria, atteso che a suo dire l'ordinamento interno non avrebbe previsto la (per così dire) "*terza via*" del giudizio tributario, al fine di emendare il dato inizialmente indicato in dichiarazione; da qui, pertanto, si spiega il diffondersi di contenziosi aventi ad oggetto l'errata compilazione della dichiarazione (con conseguente indicazione di un debito d'imposta non rispondente al vero), e l'origine dei contrapposti e differenti orientamenti giurisprudenziali, risolti definitivamente dalla sentenza in commento.

Ebbene, di fronte a quanto deciso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, è inevitabile, come detto, che l'atteggiamento dell'erario sia destinato a mutare radicalmente.

Vale a dire che essendo stata autorevolmente sconfessata l'interpretazione erariale riguardo ai tempi ed alle modalità mediante i quali correggere le dichiarazioni originariamente inviate, diventa illegittimo, nonché inutile ed illogico, rifiutarsi di esaminare le

argomentazioni offerte da quei contribuenti che lamentino di aver indicato, per errore, un debito erariale inesistente, o comunque esistente in misura inferiore; e ciò a prescindere dal fatto che coloro che manifestino l'esistenza di un simile errore siano ancora (o meno) nei termini di cui all'art. 2, comma 8 *bis* del d.p.r. n. 322 del 1992.

In pratica, l'intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione rende meno "*grave*" e certamente non compromettente la mancata presentazione di una cosiddetta dichiarazione integrativa "*a favore*", atteso che eventuali richieste di correzione da parte del contribuente possono essere ascoltate ed eventualmente recepite (con conseguenza rettifica del debito d'imposta inizialmente dichiarato), a prescindere dal fatto che sia ancora in essere il termine di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1988.

I giudici di vertice, con la sentenza in commento, hanno dato forte e considerevole risalto al dato sostanziale, certificandone la prevalenza su quello più prettamente formale.

In particolar modo, rileva il punto della sentenza in commento in cui i giudici di legittimità affermano che la possibilità di emendare la dichiarazione in giudizio è ammessa e riconosciuta "*indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 dpr 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 dpr 602/1973*"; vale a dire che il rispetto e la tutela dell'art. 53 della Costituzione non possono assolutamente essere

compromessi o sacrificati a causa di mancanze di carattere formale che, tra l'altro, riguardano la dichiarazione dei redditi, ossia, un atto avente natura di esternazione di scienza, certamente non vincolante .

Di fronte, pertanto, alle doglianze di un dato contribuente, che lamenti di aver commesso un errore nella predisposizione della propria dichiarazione dei redditi, indicando un debito d'imposta non esistente, da oggi in avanti il fisco sarà tenuto ad ascoltare, da subito, siffatte argomentazioni, e, laddove ne riscontri la fondatezza, sarà obbligato a provvedere direttamente alla modifica del debito d'imposta riferibile al soggetto reclamante, nella consapevolezza che le doglianze preventivamente recepite sarebbe stato comunque costretto ad assecondarle nel successivo ed eventuale giudizio tributario, dove, da oggi, un ingiustificato rifiuto dell'erario a recepire, in sede endoprocedimentale, un evidente errore commesso dal contribuente nella compilazione della dichiarazione dei redditi, potrebbe essere seriamente sanzionato, non solo con la condanna alle spese di lite, ma anche con l'attribuzione della responsabilità aggravata, ai sensi dell'art. 96 c.p.c.

Si ha tuttavia modo di confidare in un differente atteggiamento dell'erario da oggi in poi, considerato che, da tempo, uno dei principali obiettivi perseguiti dal fisco (e dallo stesso legislatore) è giustappunto quello di ridurre e ridimensionare il contenzioso con i contribuenti ¹⁵.

¹⁵ L'istituto della cosiddetta "mediazione tributaria", con l'introduzione, all'interno del d.lgs. n. 546 del

Ebbene, in tal senso, l'*assist* fornito dalle Sezioni Unite è davvero prezioso.

L'IMPATTO IN TERMINI PROCESSUALI.

Come anticipato, la decisione in commento è destinata ad avere dei risvolti e delle conseguenze anche in chiave processuale; in particolare, sarà il più volte citato avviso bonario (o comunicazione di irregolarità) ad assumere un ruolo fondamentale nell'esercizio del diritto alla emendabilità della dichiarazione in sede di giudizio.

Si è avuto modo di evidenziare che i contenziosi riguardanti la possibilità di rettificare il dato inizialmente dichiarato adendo il giudice speciale tributario originano per lo più dalla impugnazione delle cartelle di pagamento recanti la richiesta di pagamento del tributo che, sebbene sia stato indicato in dichiarazione, non risulta assolto nei tempi appositamente previsti *ex lege*; il più delle volte, tuttavia, i motivi di impugnazione delle cartelle di pagamento saranno stati anticipati al fisco, usufruendo della facoltà di presentare chiarimenti e giustificazioni in riscontro alla prodromica comunicazione di irregolarità.

Ovviamente, le argomentazioni preannunciate al fisco in risposta all'avviso bonario saranno state dallo stesso rigettate, atteso che, secondo la "*precedente*" tesi erariale (ormai definitivamente sconfessata), eventuali rimedi ad errori commessi in sede di dichiarazione sarebbero stati

1992, dell'art. 17 *bis*, conferma chiaramente l'esigenza di contenere e ridimensionare la mole di contenzioso che vede coinvolto il fisco.

emendabili solamente nei modi e nei termini di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, del d.p.r. n. 322 del 1998.

A seguito di quanto stabilito dalle Sezioni Unite con la sentenza in commento, il fisco è “*obbligato*” a confrontarsi da subito con il contribuente che rappresenti di aver commesso un errore in dichiarazione; ciò sta a significare che, laddove l'interessato esponga tale circostanza in riscontro alla prodromica comunicazione di irregolarità, l'Amministrazione finanziaria dovrà immediatamente verificare se il reclamante abbia effettivamente commesso un errore emendabile, meritevole, cioè, di essere rettificato, al fine di evitare che lo stesso sconti un tributo non dovuto¹⁶.

¹⁶ Incidentalmente, giova rammentare che, stando all'insegnamento della Corte di Cassazione, non tutti gli errori commessi in sede di dichiarazione possono essere successivamente corretti. Segnatamente, i giudici di vertice ritengono non emendabili le dichiarazioni dei redditi laddove la rettifica non involga dati o elementi funzionali alla liquidazione del debito d'imposta, ma attenga a manifestazioni di volontà utili ad aderire a determinati e particolari regimi fiscali. Ad esempio, la Corte Suprema ha avuto modo di affermare che sebbene le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irrettrabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione. In base a tale principio, la Suprema Corte, con la sentenza n. 1427 del 22 gennaio 2013, confermando la sentenza gravata, ha stabilito l'esclusione del diritto all'applicazione dell'aliquota ridotta sugli utili di impresa prodotti dai maggiori investimenti, ai sensi del d.lgs. n. 466 del 18 dicembre 1997, articoli 1 e 3 (cosiddetta “*dual income tax*”) nei confronti del contribuente che, per errore, non aveva manifestato la

Ne consegue che nell'ipotesi di cui retro, ossia, nel caso in cui l'Ufficio, replicando a quanto articolato dal contribuente in risposta alla prodromica comunicazione di irregolarità, rigetti espressamente e motivatamente la richiesta di rettifica del dato originariamente dichiarato, non ravvisandone i presupposti o le condizioni, in sede di impugnazione della successiva cartella di pagamento il contenuto del conseguente ricorso dovrà necessariamente tener conto anche di quanto rappresentato dall'erario nel suindicato atto di diniego, atteso che quanto ivi argomentato varrà a specificare e precisare l'origine ed il fondamento della pretesa erariale oggetto del contendere.

Chiaramente, il rispetto del diritto al preventivo contraddittorio nel caso in esame assume notevole e decisiva rilevanza.

Vale a dire che ora più che mai risulta fondamentale garantire al contribuente la possibilità di rappresentare all'erario, preventivamente e quindi

volontà di beneficiarne, compilando l'apposito modulo “RC” da allegare alla dichiarazione dei redditi. Peraltro, sulla scorta del medesimo principio interpretativo, con l'ordinanza n. 18180 del 16 settembre 2015 i giudici di legittimità hanno escluso dal novero degli errori emendabili il mancato adeguamento agli studi di settore, affermando che “*non vi è dubbio che la dichiarazione nel quadro VA42 dell'intendimento di adeguamento (limitatamente ad IVA) allo studio di settore fosse da considerarsi atto negoziale (incidente sulla determinazione dell'imponibile e sull'entità del tributo da versare), perciò non emendabile in ipotesi di omissione, atteso che si tratta di indicazioni volte a mutare la base imponibile e perciò inidonee a costituire oggetto di un mero errore formale, e comunque non originanti da errore di calcolo o materiali ovvero da errori generati dall'ignoranza di elementi di conoscenza successivamente acquisiti*”.

anticipatamente, di aver commesso un errore nella compilazione della dichiarazione.

Occorre evidenziare che, proprio di recente, sul tema in argomento i giudici di vertice, con l'ordinanza n. 14972 del 20 luglio 2016, hanno avuto modo di ribadire che l'omesso invio della comunicazione preventiva di irregolarità non comporta l'illegittimità della pretesa recata dalla cartella di pagamento comunque notificata, atteso che la nullità prevista dall'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 212 del 2000) si riscontra solo nelle limitate ipotesi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Peraltro, nell'arresto in esame i giudici della Suprema Corte hanno richiamato il contenuto della sentenza n. 124823 del 2015, emessa dalle Sezioni Unite, con la quale è stata esclusa l'esistenza nel nostro ordinamento dell'obbligo generalmente inteso del preventivo contraddittorio tra fisco e contribuente, al fine di evidenziare che nella fattispecie specificatamente esaminata l'omesso invio della comunicazione preventiva avrebbe al limite potuto comportare l'annullamento della pretesa ai fini Iva; tuttavia, trattandosi di contestazioni inerenti dati comunque rappresentati (e, quindi, anticipati) dal contribuente stesso, sui quali, tra l'altro, non vi erano rilevanti incertezze, l'annullamento della pretesa mossa ai fini Iva non avrebbe potuto verificarsi, non risultando violato il diritto alla difesa (e quindi al preventivo contraddittorio), così come rappresentato ed interpretato dalla

giurisprudenza della Corte di Giustizia

¹⁷.

¹⁷ Segnatamente, nella sentenza in richiamo i giudici di vertice hanno stabilito quanto segue: *"la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso (ex multis, di recente, Sentenza n.8342/2012; n. 15584/2014). E, peraltro, in ordine all'invocato principio del contraddittorio preventivo va rilevato che, di recente, in materia, sono intervenute le Sezioni Unite di questa Corte le quali hanno statuito che "differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica previsione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbero potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si rilevi non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (sentenza n. 124823/15). Nella specie, peraltro, non sussistono i presupposti per l'applicazione di detti principi in ordine all'IVA (come dedotto in memoria dal ricorrente), trattandosi di cartella emessa sulla base degli elementi desumibili*

Tralasciando la decisamente discutibile conclusione cui sono giunti i giudici di vertice con la richiamata sentenza (emessa a Sezioni Unite) n. 124823 del 2015¹⁸, allo stato appare

dalla stessa dichiarazione del contribuente e rispetto alla quale, per come da accertamento in fatto rimasto incontestato del Giudice di merito, non sussistevano incertezze su aspetti rilevanti.

¹⁸ Non appare affatto convincente la tesi secondo cui, considerato che il diritto al preventivo contraddittorio sussiste, in maniera generalizzata, soltanto nell'ambito dell'ordinamento comunitario, esso debba trovare generale applicazione (ossia, prescindendo dal fatto che la contestazione erariale derivi da una ispezione o da una verifica avvenuta presso il contribuente, conclusasi con la redazione di un apposito p.v.c., ovvero, da un controllo eseguito, come si suol dire, "a tavolino", ossia, presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, a seguito, magari, dell'invio di un Questionario recante la richiesta di esibire documenti e di fornire informazioni) solamente con riferimento ai tributi armonizzati; mentre per i tributi interni occorre verificare se il metodo d'accertamento specificatamente utilizzato contempri o meno l'obbligo del preventivo confronto con il contribuente (ad esempio, accertamento sintetico, ovvero, mediante il ricorso allo studio di settore). Le perplessità che suscita tale decisione aumentano laddove si consideri che l'applicazione del principio comunitario dell'abuso del diritto, evidentemente favorevole (o comunque utile) all'erario, è stata dalla stessa Corte di legittimità ammessa ed estesa a qualsivoglia tipo di tributo, quand'anche non armonizzato. Segnatamente, la Corte di legittimità, pronunciandosi in tema di *abuso del diritto*, ha avuto modo di affermare che "pur non esistendo una corrispondente enunciazione nelle fonti normative nazionali, la sua applicazione, come già riconosciuto dalla Corte (sentenza 21 settembre 2006, n. 21221 e, da ultima, 21 aprile 2008 n. 10257, entrambe in materia di imposizione diretta) s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria. Con la conseguenza che la stessa opera anche al di fuori dei tributi "armonizzati" o "comunitari", quali l'I.V.A., le accise e i diritti doganali. Secondo una pluriennale e consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze del 14 febbraio 1995, C - 279/93, Finanzamt Kohn - Alostadt c. Roland Schumacker; 13 luglio 1993, C - 330/91, Commerzbank; 12 aprile 1994, C - 1/9, Halliburton Services; 15 maggio 1997, C - 250/95, Futura Participations), pur essendo la materia dell'imposizione diretta attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi sono, comunque, vincolati al rispetto dei diritti e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario. A tale giurisprudenza questa Corte si è costantemente adeguata" (così Sent. n. 25374 del 17 ottobre 2008). Ebbene, leggendo il

validamente e fondatamente sostenibile che, se non altro con riferimento ai tributi armonizzati (e, quindi, di fatto, ai fini Iva), l'omesso invio del prodromico avviso bonario, e quindi la mancata attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, possa essere sanzionato con l'annullamento della pretesa erariale recata dalla cartella di pagamento comunque emessa e notificata.

Tale assunto trova conforto nell'insegnamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia; segnatamente, nella sentenza emessa nelle Cause riunite C-129/13 e C-130/13, i giudici lussemburghesi hanno avuto modo di precisare quanto segue: "*Il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'Amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell'ambito del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, possono essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali. Il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un*

passo testé riportato viene naturale e spontaneo domandarsi per quale motivo tale apprezzabile argomentazione non sia stato possibile riferirla anche al diritto al preventivo contraddittorio.

procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione non è stato sentito dall'Amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore”.

Orbene, calando ed adottando i principi appena richiamati all'interno della fattispecie in esame, appare assolutamente lecito sostenere che, se non altro per quel che attiene ai tributi armonizzati, impedendo al contribuente di poter anticipatamente – ossia, prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo (per usare le parole dei giudici lussemburghesi) rappresentare le proprie difese, e, quindi, di evidenziare l'esistenza di un errore commesso nella predisposizione della propria dichiarazione dei redditi, costringendolo, magari, ad adire il giudice speciale tributario (con tutto ciò che ne consegue in termini di spese ed oneri evidentemente evitabili), si viola uno dei principi cardine dell'ordinamento comunitario, il cui mancato rispetto non può che essere sanzionato con l'annullamento della viziata pretesa erariale.

Del resto, se si considera che l'avviso bonario è qualificato dall'erario come atto non impugnabile, non recando una pretesa definitiva, ma soltanto l'evidenziazione di dati sui quali si chiede al contribuente di prendere apposita posizione (salvo voler assolvere al debito d'imposta, usufruendo della riduzione della sanzione prevista nei casi di omesso versamento), ponendosi, pertanto, come provvedimento naturalmente

funzionale ad attivare e garantire il preventivo dialogo con il relativo destinatario¹⁹, appare ancor più giustificabile e giustificata la tesi secondo cui, se non altro in ordine ai tributi armonizzati, l'omesso invio di tale documento, comportando la violazione del diritto al preventivo contraddittorio, rischia di rendere nulla la pretesa recata dalla cartella di pagamento successivamente notificata.

Peraltro, la violazione del diritto al preventivo contraddittorio può verificarsi anche nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria, dopo aver notificato l'avviso bonario, ed aver ottenuto delucidazioni dal contribuente, che, nello specifico, avrà evidenziato l'errore commesso nella compilazione della dichiarazione, ometta di prendere espressamente e specificatamente posizione su quanto ad essa anticipatamente rappresentato, impedendo al diretto interessato di capire se le sue doglianze siano state effettivamente valutate, e, se sì, per quale motivo siano state rigettate.

In tale circostanza, a ben vedere, sarebbe configurabile anche un concomitante difetto di motivazione, da eccepire unitamente alla suindicata violazione del diritto al contraddittorio preventivo²⁰.

¹⁹ Si rinvia al comunicato stampa del 23 maggio 2012 dell'Agenzia delle entrate, con il quale venne precisato che solo con la notifica della cartella di pagamento l'effettiva pretesa tributaria deve considerarsi portata legalmente a conoscenza del contribuente; tant'è vero che in detto comunicato l'Amministrazione si impegnò a non eccepire l'inammissibilità del ricorso avverso la cartella di pagamento, per mancata impugnazione dell'avviso bonario precedentemente notificato.

²⁰ Laddove l'Ufficio, emettendo un atto impositivo, “ignori” le argomentazioni in merito addotte dal soggetto interessato, mediante una memoria o un atto similare, risulta certamente leso il diritto di difesa, mentre, nello specifico, tale omessa valutazione dei

In ultimo, per completezza espositiva va detto che fino ad ora si è argomentato dando per scontato che il contribuente interessato impugni la cartella di pagamento, magari dopo aver anticipatamente rappresentato le proprie doglianze in risposta al prodromico avviso bonario.

Tuttavia, stando agli ultimi interventi della Corte di legittimità, sembra ormai definitivamente assodato l'assunto secondo cui è possibile impugnare direttamente il citato avviso bonario, sebbene si tratti di una mera facoltà, nel senso che la mancata impugnazione di tale atto non preclude la possibilità di impugnare la successiva cartella di pagamento, facendo in tale sede valere l'errore eventualmente commesso nella compilazione della dichiarazione dei redditi ²¹.

rilievi offerti in memoria si tramuta in un evidente ed irreparabile difetto di motivazione; irreparabile in quanto trattasi di vizio di carattere preliminare, che "... impone al giudice tributario di dichiarare la nullità dell'avviso medesimo senza possibilità di conoscere e statuire sul merito del rapporto" (Cass. n. 8806/1992)" (così Cass., Sez. trib., n. 8864 del 3 giugno 2003).

La stessa Corte di Cassazione ha avuto modo di stabilire che "qualora il contribuente provveda a trasmettere all'Ufficio le proprie deduzioni, la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento deve contenere un'adeguata replica tale da superare le deduzioni della parte. In mancanza, l'atto impositivo dovrà essere considerato nullo per difetto di motivazione" (cfr. Cass., Sez. trib., n. 4624 del 22 febbraio 2008).

²¹ Si veda, tra le tante, la sentenza n. 2616 dell'11 febbraio 2015, con la quale la Corte di Cassazione ha ribadito che "la mancata impugnazione da parte di quest'ultimo di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e quindi la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici espressamente previsti dall'art. 19, atteggiandosi dunque, l'impugnativa ad opera del contribuente di un atto non espressamente contemplato dall'art. 19 ma idoneo ad esprimere compiutamente la pretesa impositiva come facoltà e non come onere".

Ne consegue che, allo stato, il contribuente che riceve la comunicazione di irregolarità e che intenda far valere un errore commesso in dichiarazione ben potrà rinunciare al preventivo confronto con il fisco, adendo immediatamente il giudice speciale tributario.

Ad onor del vero, considerato che la diretta impugnazione dell'avviso bonario è stata definita dai giudici di vertice una mera facoltà, allo stato attuale non risulta un'opzione particolarmente utile e quindi del tutto consigliabile.

Occorre infatti considerare che l'Amministrazione finanziaria continua a ritenere la preventiva comunicazione di irregolarità come un atto non impugnabile; il che sta a significare che dinanzi ad una sua eventuale opposizione l'erario ne ecciperà l'inammissibilità; sostenendo, in caso di mancata impugnazione della successiva cartella di pagamento, la definitività della relativa pretesa, per intempestivo ricorso in giudizio avverso l'unico atto impositivo a suo dire validamente impugnabile dinanzi al giudice speciale tributario.

Di conseguenza, in caso di impugnazione dell'avviso bonario, prudenzialmente (e, quindi, onde evitare che la relativa pretesa erariale possa essere considerata definitiva poiché non utilmente e validamente opposta), il soggetto interessato sarebbe costretto ad impugnare anche la successiva cartella di pagamento, raddoppiando i giudizi aventi ad oggetto il medesimo presupposto impositivo, con tutto ciò che ne consegue in termini di maggiori spese, e di complicazioni in chiave

processuale; specie nell'ipotesi in cui la cartella di pagamento venisse notificata dopo che il giudizio instaurato a seguito dell'impugnazione dell'avviso bonario fosse già stato deciso, se non altro in primo grado.

Per cui, ad oggi, pur essendo flebili le incertezze in ordine alla immediata impugnabilità dell'avviso bonario, appare pur sempre conveniente attendere la successiva cartella di pagamento per adire il giudice tributario, atteso, del resto, che l'immediata impugnazione della comunicazione di irregolarità resta comunque una mera facoltà.

Di certo, pur volendo impugnare immediatamente l'avviso bonario, motivi di opportunità e, per quel che più conta, di economicità inducono a sostenere che conviene pur sempre farlo solo dopo aver tentato di ottenere il riconoscimento dell'errore commesso in dichiarazione direttamente dall'erario (e quindi in sede amministrativa, mediante il preventivo confronto con l'ufficio competente).

DUBBI SULL'AMBITO DI APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA EMENDABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE IN SEDE DI GIUDIZIO.

E' lecito interrogarsi su quale sia l'estensione applicativa dall'insegnamento fornito dalle Sezioni Unite con la sentenza in esame.

Stando a quanto stabilito nell'arresto in commento, qualsiasi dichiarazione, o, più in generale, qualsiasi posizione fiscale venga sottoposta al vaglio del giudice tributario, dovrebbe poter essere esaminata, affinché, al di là di quanto

indicato in dichiarazione, si accerti l'esatto ed effettivo debito erariale.

A questo punto, tuttavia, ci si chiede se l'emendabilità possa riguardare anche una dichiarazione irritualmente presentata, e quindi, a voler rigorosamente interpretare il dato normativo, nulla.

E' il caso, ad esempio, della dichiarazione presentata (o integrata) tempestivamente, che tuttavia rechi l'indicazione di un debito d'imposta liquidato sulla base di dati ed elementi provenienti dalla dichiarazione dell'anno precedente, la quale risulti tardivamente presentata (o integrata).

In tale circostanza, chiaramente, il controllo automatico sulla dichiarazione tempestivamente inoltrata genererà una comunicazione di irregolarità, considerato che non verranno verosimilmente riconosciuti i dati derivanti dalla dichiarazione riguardante l'annualità precedente, presentata (o integrata) oltre il termine previsto dalla legge.

In questo caso, il contribuente interessato, impugnando l'avviso bonario, ovvero, la successiva cartella di pagamento, di fatto chiederà al giudice di riconoscere la validità e quindi l'utilizzabilità di dati riguardanti una dichiarazione a ben vedere non validamente presentata (o integrata); per meglio dire, in siffatta circostanza non si domanderà al giudice adito semplicemente di acconsentire alla correzione di un errore commesso nella compilazione di una dichiarazione dei redditi, bensì si chiederà di "sanare" l'irrituale presentazione di una dichiarazione (ovvero, di una dichiarazione integrativa), onde evitare

di dover sottostare al pagamento di un tributo di per sé non dovuto.

E' ben evidente che in siffatta ipotesi siamo al cospetto di qualcosa di più rispetto alla "semplice" correzione di una dichiarazione dei redditi; siamo, al vero, dinanzi alla richiesta di una sorta di "rimessione in termini" (con riferimento ai termini entro cui deve essere presentata una dichiarazione dei redditi, per essere considerata valida ed efficace), peraltro avanzata previa impugnazione di un atto riguardante comunque una annualità differente, rispetto a quella per la quale viene reclamata la citata "rimessione", a causa della intempestiva presentazione della dichiarazione (o integrazione).

Tuttavia, esaminando il contenuto della sentenza qui in commento, specie nel punto in cui i giudici di vertice affermano che "*La natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il disposto dell'art. 10 dello Statuto del contribuente – secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede – nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa*", sembrerebbe lecito e ragionevole sostenere che il principio recato da detta sentenza possa estendersi al punto tale da far valere elementi e circostanze che, sebbene presenti nella dichiarazione segnatamente corretta, derivano da una dichiarazione (o da una integrazione) che, formalmente,

non può considerarsi ritualmente inviata.

In pratica, laddove si intenda la sentenza in esame come l'ennesima e decisiva conferma del processo tributario quale giudizio di impugnazione merito, in quanto non diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio²², risulterà sostenibile l'assunto secondo cui impugnando la cartella di pagamento (o l'avviso bonario) il contribuente interessato potrà perfino far valere dati, elementi e circostanze che al vero avrebbero dovuto essere utilmente e tempestivamente forniti al fisco già nell'ambito della dichiarazione dei redditi relativa alla annualità precedente a quella cui si riferiscono, nello specifico, l'avviso bonario o la cartella di pagamento segnatamente opposti.

In pratica, in tal modo l'azione amministrativa verrebbe depotenziata, per lasciare maggiore spazio al giudice, onde consentirgli di trascendere il ruolo di mero controllore, permettendogli di intervenire per così dire a tutto tondo, esaminando, nel dettaglio e (per quel che più conta) nella sostanza, la posizione fiscale, generalmente intesa, sottoposta al suo esame.

E' ben vero che una simile interpretazione può apparire sotto certi aspetti eccessivamente estensiva; tuttavia, è l'unica che consente la più ampia ed effettiva tutela del principio

²² In questo senso, *ex multis*, Cass., sez. trib., Ordinanza n. 13034 del 24 luglio 2012.

costituzionale della capacità contributiva.

I dubbi al riguardo, tuttavia, restano; ecco perché c'è da augurarsi che la pronuncia in commento fornisca la spinta decisiva affinché venga finalmente riformato l'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998, e si provveda alla eliminazione della distinzione tra dichiarazione integrativa a favore e dichiarazione integrativa a sfavore, introducendo l'uniformità dei termini, nel senso che qualsiasi tipo di correzione occorra apportare (a favore o a sfavore) potrà avvenire nel rispetto dei termini di decadenza previsti per l'accertamento delle imposte ²³.

²³ E' interessante rilevare che, sul tema, e, quindi, a favore della uniformità dei termini di integrazione della dichiarazione, vi è stata addirittura una interrogazione parlamentare (Camera dei Deputati, del 28 aprile 2016, n. 5 – 08512). Del resto, anche in dottrina si ritiene che ormai siano maturi i tempi per apportare una modifica in tal senso; in particolare, A. CARINCI e D. DEOTTO, *Dichiarazione a favore del contribuente e istanza di rimborso dopo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Il Fisco*, 32-33 del 2016, a pag. 3113 sostengono che la sentenza in commento ha il pregio, seppur involontario, “di avere fatto comprendere che non risulta più differibile una effettiva revisione normativa della disciplina della ritrattabilità della dichiarazione, la quale deve essere attentamente ponderata, tenendo conto dei molteplici aspetti che in qualche modo risultano legati all'adempimento dichiarativo”. Al vero, D. STEVANATO, *Integrabilità della dichiarazione “in bonam partem” tra limiti immaginari e aperture apparenti*, cit., a pag. 2494 sostiene che per superare le difficoltà o comunque le complicazioni che deriverebbero dalla interpretazione fornita dalla sentenza in commento, legate alla discutibile razionalità di un sistema in cui la possibilità di rettificare la dichiarazione dovrebbe necessariamente transitare da una impugnazione in contenzioso, peraltro ammessa a condizione che l'erario emetta un atto impugnabile, la cui notificazione il contribuente sarebbe paradossalmente tenuto ad auspicare, occorrerebbe adottare una interpretazione diametralmente opposta a quella fornita dai giudici di vertice, e quindi basata sull'assunto secondo cui il comma 8 bis dell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 “è norma speciale rispetto alla generale rettificabilità delle dichiarazioni sia in malam che in bonam partem, entro i termini di decadenza per l'azione accertatrice,

in quanto finalizzata alla diretta compensabilità del credito risultante dalla dichiarazione integrativa” (così espressamente l'Autore in richiamo). Tuttavia, tale ultima soluzione, dopo quanto stabilito dai giudici di vertice con la sentenza in commento, è ipotizzabile soltanto mediante un apposito intervento normativo, che, per l'appunto, stabilisca, a mò di interpretazione autentica, che la facoltà prevista dal comma 8 bis dell'art. 2 del d.p.r. n. 322 del 1998 non esclude e non preclude la possibilità di integrare la dichiarazione in maniera favorevole anche oltre l'anno, purché entro il termine ordinario per l'accertamento.