

---

Comitato scientifico:

*Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).*

---

## **Processo tributario: la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione è esercitabile anche in giudizio?**

*In tema d'imposte dirette, va confermato che, in adesione all'art. 53 Cost., la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria. Ne deriva che nulla osta a che la possibilità di emenda, mediante allegazione di errori nella dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, sia esercitabile non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38) ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2), ma anche nella fase difensiva per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, come appunto avvenuto nel caso di specie.*

**Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 12.12.2014, n. 26187**

*...omissis...*

4. Con i primi due motivi, denunciando violazione di norme di diritto (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, commi 1 e 2; D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis), la Soc. M. ribadisce la tesi che il contribuente, il quale abbia presentato una dichiarazione annuale IVA che erroneamente esponga un'imposta a debito in realtà assolutamente non dovuta e come tale non versata, possa far valere tale errore attraverso l'impugnazione del ruolo emesso a seguito della liquidazione scaturante da mero controllo automatizzato.

Osserva che il processo tributario (art. 19) non pone alcuna limitazione in tale senso, così come non la pone il regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (art. 2, comma 8 bis), riguardo ai termini per la dichiarazione rettificativa.

5. I primi due motivi sono fondati.

5.1. Il citato art. 2, invocato comma 8 bis, del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni prevede 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, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; aggiunge, inoltre, che l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17.

L'art. 8, comma 6, dello stesso regolamento prevede, infine, che per la sottoscrizione la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto si applica la ridetta disposizione di cui all'art. 2, comma 8 bis, e comma 9.

5.2. Questa Corte, pronunciando in tema d'imposte dirette, ha reiteratamente affermato il principio di diritto secondo cui, in adesione all'art. 53 Cost., la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Sez. 6-5, Ordinanza n. 3754 del 18/02/2014; conf. Sez. 5, Sentenza n. 2226 del 31/01/2011 e n. 22021 del 13/10/2006).

La dichiarazione fiscale - infatti - non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo essa un momento dell'iter volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (Sez. U, Sentenza n. 15063 del 25/10/2002).

5.3. Né esigenze di mera stabilità amministrativa, in ossequio alle quali si è sostenuta in un remoto passato la non modificabilità della dichiarazione, possono mai comprimere il diritto del contribuente a versare le imposte secondo il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost.: tanto in sintonia con la disposizione statutaria dell'art. 10, secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede, essendo appunto conforme a buona fede non percepire somme non dovute

ancorchè dichiarate per errore dal presunto debitore (cit. n. 22021 del 13/10/2006).

5.4. Ne deriva che nulla osta a che la possibilità di emenda, mediante allegazione di errori nella dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, sia esercitabile non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38) ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2), ma anche nella fase difensiva per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, come appunto avvenuto nel caso di specie.

6. Accolti i primi due motivi restano assorbiti gli altri riguardanti l'introduzione (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2) e la fondatezza (Cost., artt. 76 e 77) delle questioni di legittimità costituzionale della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 136, in forza del quale è stato emesso il ridetto regolamento per la presentazione delle dichiarazioni.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la sentenza d'appello deve essere cassata senza rinvio con immediato accoglimento nel merito del ricorso introduttivo.

Le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo, mentre si stima equo compensare quelle dei gradi di merito in ragione della particolarità della fattispecie dell'evolversi della vicenda processuale.

p.q.m.

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, dichiara assorbiti gli altri mezzi, cassa la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della parte contribuente; condanna l'Agenzia delle entrate alle spese del presente giudizio di legittimità liquidate in Euro 20.000,00 per compensi oltre a Euro 200,00 per borsuali e agli altri oneri di legge; compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 24 aprile 2014.