

La dichiarazione tributaria cap. 17

OBBLIGO

La *ratio* sottostante l'obbligo, per il contribuente, di presentare specifiche dichiarazioni tributarie deriva dal fatto che, poiché l'ente impositore non è tenuto a conoscere in via automatica i fatti economici che costituiscono presupposto impositivo, il contribuente è obbligato a comunicare i predetti fatti economici al predetto ente.

Esempi di dichiarazioni tributarie si hanno con riferimento alle seguenti imposte: Irpef, Ires, Irap, Iva, Imu, Imposta di bollo, ecc.

CONTENUTO

Nell'ambito della dichiarazione il contribuente:

- espone le fattispecie rilevanti ai fini del tributo di riferimento;
- determina la base imponibile connessa al tributo di riferimento;
- liquida il tributo (c.d. autoliquidazione).

CONTENUTO – PRESENTAZIONE

Si rileva pertanto come l'amministrazione finanziaria non partecipi, con il contribuente, alla predisposizione della dichiarazione tributaria, ma si limiti al controllo della medesima con le modalità che si vedranno nel prosieguo.

La dichiarazione tributaria è dunque un documento utile all'accertamento e alla riscossione del tributo.

Oggigiorno la maggior parte delle dichiarazioni tributarie è presentata all'amministrazione finanziaria in via telematica mediante un intermediario (professionista o CAF).

PERIODICITÀ

La presentazione delle dichiarazioni tributarie ha, generalmente, natura periodica, nel senso che esse sono riferite a tributi c.d. **periodici** – si pensi ad Irpef, Ires, Iva e Irap – ossia tributi in relazione ai quali il presupposto impositivo si manifesta lungo un dato periodo temporale generalmente definito **periodo di imposta** («anno solare» per Irpef e Iva ed «esercizio» per Ires).

Ad ogni tributo corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

Va comunque rammentato che vi sono tributi, i quali, per loro struttura, non richiedono la presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, ma sono spesso riscossi con l'intervento dell'amministrazione finanziaria.

Si pensi al caso delle imposte c.d. istantanee e, in specie, all'imposta di registro, la quale è liquidata da parte dell'amministrazione finanziaria nel momento in cui è ad essa sottoposto un atto per la registrazione.

NATURA

In merito alla natura della dichiarazione tributaria si nota quanto segue:

- quanto ai fatti in essa rappresentati essa è una **dichiarazione di scienza**, mentre in ordine alla qualificazione giuridica di tali fatti essa è una **dichiarazione di giudizio** (cfr. M. Beghin, *Diritto tributario*, cit., 149);
- essa non ha natura **negoziale** in quanto l'oggetto della medesima non è concordato dal contribuente con l'amministrazione finanziaria, né natura di confessione giacché nella stessa il contribuente si limita ad indicare fatti da esso conosciuti e non ad esso sfavorevoli;
- trattasi di **atto dovuto** in quanto il contribuente è obbligato dalla legge alla presentazione della dichiarazione e, in caso di omissione, sono previste sanzioni amministrative e penali
- il contribuente è legittimato all'interno della medesima ad effettuare **manifestazioni di volontà** (scelta per la tassazione separata, per la rateazione di una plusvalenza patrimoniale nel reddito di impresa, per la applicazione di un'imposta sostitutiva).

EMENDABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE

In quanto dichiarazione di scienza e giudizio e non, salvo alcuni casi, manifestazione di volontà, la dichiarazione tributaria è emendabile per correggere errori di fatto o di diritto ivi contenuti.

Poiché mediante essa il contribuente rappresenta all'amministrazione finanziaria la propria capacità contributiva, ove esso, per errore, dichiari una capacità contributiva diversa da quella effettiva, egli deve essere legittimato a riparare tale errore presentando all'amministrazione una nuova dichiarazione nella quale indicare la capacità contributiva corretta e ciò in ottemperanza all'art. 53 Cost.

Detto questo, per conciliare l'esigenza del contribuente di essere tassato su una capacità contributiva effettiva con l'esigenza dell'amministrazione finanziaria di gestire in maniera efficiente ed efficace le dichiarazioni emendate, l'art. 2, comma 8, del DPR n. 322/98 prevede un apposito procedimento e appositi termini.

Nel caso in cui il contribuente abbia indicato nella propria dichiarazione tributaria (ai fini Irpef, Ires, Iva o Irap) fatti economici oppure effettuato qualificazioni giuridiche in maniera errata che hanno condotto ad una **capacità contributiva diversa da quella effettiva** egli è legittimato a presentare, entro il termine previsto per l'accertamento in rettifica, una nuova dichiarazione impiegando lo stesso modello approvato e utilizzato per il periodo di imposta nel quale l'errore è stato commesso.

Nel caso in cui, invece, il contribuente abbia effettuato nella propria dichiarazione tributaria (ai fini Irpef, Ires, Iva o Irap) opzioni, ad esempio concernenti la disciplina fiscale da applicare ad un determinato fatto economico (ad esempio la cessione di un'azienda), esse, in quanto **manifestazioni di volontà** con una curvatura negoziale (cfr. Beghin, cit., 152), sono modificabili solo in presenza dei c.d. vizi di volontà, ossia violenza, dolo ed errore.

Concentrandosi sull'«errore», si rileva che il medesimo può riguardare:

- il «fatto», si pensi al caso di un imprenditore individuale, il quale, convinto di cedere un'azienda, cede in realtà un semplice insieme di beni che non costituiscono azienda ai sensi dell'art. 2555 c.c.; oppure
- il «diritto», si pensi al caso di un imprenditore individuale, il quale, ceduta un'azienda posseduta da due anni, opti per la rateazione della plusvalenza realizzata.

L'art. 1428 c.c. prevede poi che l'errore è causa di annullamento del contratto ove esso sia:

- **essenziale**, cioè determinante il consenso, cioè senza quell'errore il contribuente non avrebbe esercitato l'opzione;
- **riconoscibile dall'altro contraente**. Nel caso di specie significa che l'amministrazione finanziaria, a fronte di errori che essa avrebbe potuto rilevare, avrebbe potuto attivarsi (dovere di diligenza).

Tornando all'errata indicazione in dichiarazione di fatti economici, oppure all'errata effettuazione di qualificazioni giuridiche all'interno della scheda dichiarativa, si noti ancora quanto segue:

- se l'errore ha condotto ad una capacità contributiva **inferiore** a quella effettiva, la presentazione della dichiarazione integrativa comporta l'applicazione di sanzioni (vedi ravvedimento operoso art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997);
- se l'errore ha condotto ad una capacità contributiva **superiore** a quella effettiva, la presentazione della dichiarazione integrativa comporta che l'eccedenza di imposta a credito ivi emergente possa anche essere utilizzata in compensazione orizzontale ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 (cfr. art. 2 comma 8-bis del DPR n. 322/1998).

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Ove la dichiarazione integrativa sia presentata a seguito di errori del contribuente che comportano un maggior debito di imposta e quindi l'applicazione di sanzioni, è possibile applicare l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 in tema di **ravvedimento operoso**.

A quest'ultimo proposito si nota quanto segue:

- l'effettuazione del ravvedimento operoso obbliga il contribuente al versamento del maggior tributo corrispondente al maggiore imponibile integrato, unitamente ai relativi interessi. Il contribuente fruisce dell'applicazione di sanzioni amministrative **in misura ridotta**. Tale misura sarà tanto più ridotta quanto il momento di effettuazione del ravvedimento si avvicina a quello in cui è stata commessa la violazione. Lo sconto sulla sanzione è dovuto al fatto che il contribuente sana la propria violazione prima che l'amministrazione finanziaria la accerti
- il contribuente può usufruire del ravvedimento operoso anche se l'AF ha già emesso un PVC volto a contestare la violazione. Il ravvedimento non può invece essere effettuato se l'AF ha già notificato avvisi di accertamento, di liquidazione o avvisi bonari
- il ravvedimento operoso può essere impiegato anche per sanare violazioni diverse dalla infedele dichiarazione. Si pensi, a titolo esemplificativo, al caso di omessa fatturazione ai fini Iva, oppure di omesso versamento di imposte sul reddito o Iva.