

## Dichiarazione Imu a emendabilità limitata

La dichiarazione fiscale del contribuente, specie quella riferita a tributi il cui versamento sia dovuto in autoliquidazione come l'Imu, in quanto avente (ordinariamente) natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, può essere emendata (o ritrattata) dal contribuente se frutto di errore (Cass. n. 2926/2010) con la conseguenza che, nel caso di un'imposta versata commisurata ai dati/valori erroneamente dichiarati, il contribuente può chiedere all'ente impositore il rimborso o la rettifica della dichiarazione (Cass. Sez. U. n. 15063/2002). Il principio di generale emendabilità della dichiarazione muove dalla considerazione della denuncia come «atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio» (Cass. Sez. Unite n. 13378/2016) e non sono pertanto invocabili nel diverso campo delle dichiarazioni aventi contenuto e valore negoziale, (e cioè riflettenti un impegno del contribuente) in relazione alle quali eventuali errori della volontà espressa dal contribuente assumono rilevanza soltanto ove sussistano i requisiti di essenzialità e riconoscibilità ex art. 1428 cod. civ. (Cass. n. 30172/2017). La possibilità di emendare la dichiarazione erronea ovvero di presentare tardivamente la denuncia omessa, con esclusione per quelle fattispecie per le quali la previa denuncia dia accesso a trattamenti agevolati e/o sia prevista dalla norma di imposta ovvero da quella regolamentare a pena di decadenza (Cass. Sez. U. n. 13378/2016), può esercitarsi in via amministrativa o in via giudiziale. In via amministrativa l'effetto della emenda determina per l'ente impositore il rispetto delle risultanze della correzione e cioè considerare la denuncia correttiva come sostitutiva ab origine di quella erronea, fermo restando l'esercizio dei poteri di controllo in ordine ai dati variati (Cass. n. 6635/2019) e sempre che non sia già stato emesso e notificato un atto impositivo (sia accertativo che liquidatorio) riferito o riferibile alla denuncia originaria erronea o al periodo di imposta per il quale la dichiarazione è stata omessa. Non è di ostacolo la mancata previsione di una regolamentazione specifica dell'emenda in via amministrativa, fermo restando che qualora l'ente l'abbia disciplinata,

nell'esercizio dei poteri riconosciutogli dall'art. 52 del dlgs n. 446/97, dettando anche delle tempistiche, il contribuente è tenuto al rispetto delle prescrizioni regolamentari. La modifica in via giudiziale, ovviamente, presuppone una controversia avente ad oggetto un atto impositivo o un rifiuto ad un rimborso, non essendo precluso l'esercizio della facoltà di correzione, in difetto di previa emenda amministrativa, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa. In tal caso, ogni onere probatorio con riferimento sia all'errore originario che alla sua correzione grava sul ricorrente che ha l'onere di allegare e provare i fatti cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato, con la conseguenza che le argomentazioni con cui l'ufficio nega la sussistenza di detti fatti o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione.

**Antonio Chiarello**  
avvocato  
patrocinante  
in Cassazione  
docente Anutel

