

GLI ERRORI NELLA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA ANNUALE ... VISTI DAL GIUDICE

di **Mauro Tortorelli** – *Cultore di Diritto tributario presso l'Università LUM – Jean Monnet – di Casamassima (BA)*

in questo articolo...

La dichiarazione tributaria annuale costituisce un adempimento fondamentale nel rapporto tra il contribuente e lo Stato, attraverso il quale si realizza il sistema di attuazione dei tributi. Nell'ordinamento giuridico tributario non esiste una disciplina generale che regolamenti la dichiarazione annuale, quanto, piuttosto, una serie di regolamenti settoriali per ogni singola imposta. Nondimeno, la giurisprudenza non ha mancato di rilevare elementi concettuali comuni tra le varie tipologie di dichiarazioni, dai quali discende la configurazione di un istituto giuridico tendenzialmente unitario in seno all'ordinamento fiscale. Il presente elaborato si propone di approfondire il tema della natura giuridica dell'istituto, evidenziandone i riflessi pratici sul piano della ritrattabilità o emendabilità della dichiarazione stessa.

LA NATURA GIURIDICA DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE

Per la giurisprudenza oramai consolidata, la dichiarazione tributaria annuale costituisce, essenzialmente, una manifestazione di scienza del soggetto dichiarante¹.

In estrema sintesi, con tale adempimento dichiarativo il contribuente espone dei fatti, dopo averli qualificati giuridicamente, cui seguono gli effetti impositivi previsti dalla legge. A seguito della predisposizione e dell'invio dello strumento informativo, invero, seguono **effetti predeterminati dalla legge** e non derivanti dalla volontà negoziale del soggetto dichiarante. La dichiarazione annuale, attraverso la narrazione e la qualificazione dei fatti che la compongono, assolve quindi alla funzione di comunicazione di dati all'Amministrazione finanziaria² di cui si richiede, in capo al soggetto dichiarante, la corrispondenza al vero, pena l'applicazione delle sanzioni di legge previste.

La dichiarazione annuale, tuttavia, al suo interno potrebbe contenere alcuni elementi particolari che, seppure marginali rispetto alla funzione essenziale di dichiarazione di scienza, potrebbero costituire scelte dispositive volute dal dichiarante, riconducibili alla categoria delle manifestazioni di volontà, dettate per regolare nel modo voluto alcuni aspetti giuridici coinvolti nell'adempimento dichiarativo del soggetto interessato³.

¹ In dottrina, cfr. A. FANTOZZI, "Diritto Tributario", UTET, 2012, pag. 576 e ss. gg. con copioso rinvio ai contributi della migliore dottrina.

² Per tale motivo, la dichiarazione annuale è un atto recettizio: essa è efficace solo se entra nella sfera di conoscibilità dell'ufficio tributario cui è destinata.

³ Si allude, ad esempio, alle possibili opzioni riguardo ai regimi di determinazione, ordinaria o forfetaria del reddito, alla tassazione del reddito attraverso metodi sostitutivi di quello ordinario, al rimborso o al rinvio agli anni successivi del credito derivante dalla dichiarazione, alla destinazione dell'8 per mille dell'imposta e così via.

LA DICHIARAZIONE ANNUALE E L'ISTITUTO DELLA EMENDABILITÀ

In tema di contenuto giuridico dell'adempimento dichiarativo annuale, in passato si contrapponevano due teorie.

Per la prima, poiché la dichiarazione fiscale del contribuente risultava assoggettata a vincoli di forma e di tempo che ne implicavano una sostanziale ritrattabilità, **nelle ipotesi di errori materiali o di calcolo** desumibili dalla dichiarazione stessa, questa poteva ritenersi ritraibile o emendabile purché **nei termini accordati dalla legge** per la presentazione di una successiva, valida dichiarazione.

L'applicazione rigorosa di tale principio, riferita al termine accordato dalla legge, veniva temperata dall'orientamento secondo cui la possibilità di addurre errori di fatto o di diritto intervenuti nella redazione dell'atto ed incidenti sull'obbligazione tributaria poteva, comunque, estendersi **al più ampio termine di legge** previsto per il diritto al rimborso oppure, al limite, in sede di opposizione giudiziale avverso gli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria tesi a far valere una maggiore pretesa tributaria.

A tale orientamento se ne opponeva uno diverso, invero minoritario, in forza del quale l'emendabilità della dichiarazione doveva ritenersi estesa **a tutti gli errori contenuti nella dichiarazione, e non solo a quelli materiali e di calcolo**, perché il contenuto della dichiarazione non poteva ricondursi né ad una confessione del dichiarante, né ad un atto costitutivo del debito di imposta, bensì all'atto iniziale di un procedimento amministrativo volto all'accertamento ed alla riscossione dei tributi legalmente dovuti.

La "vessata questione" trovava la sua soluzione in un intervento della Corte di Cassazione⁴, la quale, per quanto qui rileva, affermava che la possibilità di rettificare in tutto o emendare in parte la dichiarazione dei redditi non rinveniva dalla sua natura essenziale di mera esternazione di scienza e di giudizio⁵, ma dalla circostanza che la dichiarazione stessa:

- a) non costituiva titolo dell'obbligazione tributaria⁶,
- b) rappresentava solo un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne costituivano l'oggetto.

Per altro verso, i Massimi Giudici osservavano che la preclusione in capo al contribuente del diritto di rettificare la dichiarazione annuale si rivelava difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, Cost.)⁷, considerato che la negazione del diritto avrebbe potuto comportare un prelievo fiscale sostanzialmente indebito.

⁴ Cfr. Cass. SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063.

⁵ Pertanto, in linea di principio modificabile a seguito dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione dei dati riferiti e/o valutati.

⁶ Invero: "l'obbligazione tributaria è obbligazione legale, nel senso che ... un'imposta non può dirsi dovuta solo perché dichiarata". (cfr. Cass. 17 novembre 2010, n. 23177).

⁷ A tale proposito, per la S.C. le diverse esigenze di mera stabilità amministrativa, con riferimento alle quali, in passato, si era sostenuta la non modificabilità della dichiarazione, possono comprimere il diritto del contribuente a versare le imposte secondo il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. Per altro verso, ai sensi dell'art. 10 della legge n. 212/2000, secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede, deve ritenersi, appunto, non conforme a buona fede percepire somme non dovute ancorché dichiarate per errore dal presunto debitore. (Cfr. Cass. 13 ottobre 2006, n. 22021).

Alla luce di tali premesse, allo stato, anche per la dottrina:

“è da escludere l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico (Cass. SS.UU. n. 15063/2002), essendo egli titolare di posizioni di diritto soggettivo perfetto verso il Fisco (Corte Cost. n. 178/1984), che non possono certo dirsi recessive rispetto alle esigenze erariali di cassa (Corte Cost. n. 21 e n. 79/1961)”⁸.

■ IL CONTENUTO DICHIARATIVO RICONDUCEBILE ALLA MANIFESTAZIONE DI VOLONTÀ E DI GIUDIZIO

Se da un lato, come visto, la giurisprudenza di vertice riconosce il diritto del contribuente di modificare la propria dichiarazione dei redditi laddove risulti affetta da errore, anche omissivo, di fatto o di diritto riconducibile alle proprie esternazioni di scienza e di giudizio⁹, dall'altro lato, la stessa giurisprudenza ritiene che tale diritto non comprenda gli errori commessi nella dichiarazione fiscale riconducibili a dati e/o opzioni rappresentativi di una **manifestazione di volontà negoziale del dichiarante**¹⁰.

In tale ipotesi, solo in caso di manifestazione di volontà erroneamente indicata in dichiarazione il contribuente potrebbe contestare il successivo atto impositivo notificatogli dalla Amministrazione finanziaria, ma per far valere l'errore commesso resterebbe comunque onerato della prova, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui all'art. 1427 C.c.¹¹ e ss., della rilevanza dell'errore con riguardo ai requisiti di essenzialità nonché di obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione destinataria¹² da valutare secondo la diligenza richiesta agli Uffici accertatori¹³.

Per completezza di argomento deve segnalarsi che in tema di diniego di emendabilità della dichiarazione, la Suprema Corte ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., laddove il diniego stesso, che nel caso deciso riguardava l'omessa indicazione nella dichiarazione di un credito di imposta spettante, comporti una doppia imposizione in capo al contribuente. Ciò in forza della giurisprudenza della Corte Cost. secondo cui la determinazione del “quantum” dovuto all'erario può essere subordinata alla previsione di specifici obblighi dichiarativi da parte del contribuente, purché non particolarmente gravosi¹⁴.

8 G. FERRANTE, “Le perdite sono utilizzabili anche se è omessa la dichiarazione”, *Il Fisco*, n. 12/2020.

9 Quali, ad esempio, gli errori di calcolo o di liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi di reddito, l'inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito o l'errata individuazione delle voci del modello di dichiarazione da compilare nelle quali collocare le singole poste. (cfr. Cass. 22 gennaio 2013, n. 1427).

10 Ad esempio, in tema di tassazione delle plusvalenze da cessione d'azienda, l'art. 16, D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR) consente al contribuente persona fisica un'opzione tra tassazione ordinaria e tassazione separata. Se la scelta cade sulla tassazione separata, che deve essere espressa in modo univoco e concludente attraverso una specifica manifestazione tempestiva di volontà trattandosi di un beneficio per il contribuente consentito solo nei casi previsti dal legislatore, l'opzione per la tassazione separata si configura come una dichiarazione di volontà e, pertanto, non può essere in seguito ritrattata. (Cfr. Cass. 30 novembre 2018, n. 31061). In tema di reddito di impresa, cfr. ad esempio, l'art. 85, comma 4, TUIR, sulla scelta di rateizzare in più esercizi il valore della plusvalenza realizzata.

11 Secondo cui: “Il contraente, il cui consenso fu dato per errore, estorto con violenza o carpito con dolo, può chiedere l'annullamento del contratto secondo le disposizioni seguenti”.

12 Cass. 12 gennaio 2018, n. 610.

13 Cass. 04 marzo 2020, n. 6046.

14 Cass. 13 luglio 2018, n. 18700.

LA SOPRAVVENUTA DECADENZA

Un ulteriore limite all'applicabilità del principio di emendabilità della dichiarazione annuale potrebbe derivare dalla volontà del legislatore di renderla irretrattabile, attraverso l'introduzione di una specifica previsione di decadenza dal diritto.



*Ad esempio, in tema di concessione degli incentivi per la ricerca scientifica¹⁵, il D.M. 22 luglio 1998, n. 275, all'art. 6, prevede espressamente che "Il credito di imposta è indicato, **a pena di decadenza**, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso". Ne segue che l'omessa indicazione, nella dichiarazione annuale, del diritto di credito non può essere poi sanata¹⁶.*

Ferma l'autorevolezza della fonte, la decisione dei Massimi Giudici non pare del tutto condivisibile. In primo luogo, deve osservarsi che, come nel caso deciso, spesso la decadenza dal diritto per l'omessa o irregolare denuncia nella dichiarazione annuale non è prevista dalla legge primaria, ma viene introdotta con un atto regolamentare che assegna all'adempimento dichiarativo un valore sostanziale del tutto opinabile. A tale proposito, ed in secondo luogo, deve osservarsi che la dichiarazione annuale è presentata al termine del periodo di imposta, quando, dal lato sostanziale, il contribuente ha già osservato le condizioni che la legge gli imponeva per l'accesso al credito¹⁷. Eventuali indicazioni pretese nella successiva dichiarazione annuale non paiono avere l'efficacia di una manifestazione di volontà quanto, piuttosto, di un adempimento ricognitivo di fatti ed atti già verificatisi per il riconoscimento del diritto.

Ed è al verificarsi di quei fatti ed atti che andrebbe collegata l'effettiva manifestazione di volontà del dichiarante di accedere al diritto del beneficio fiscale.

Sotto tale profilo, pare più equilibrata la sentenza della Corte che subordinava l'esistenza del diritto al credito non all'adempimento dichiarativo annuale, ma alla prova del possesso, a monte, dei requisiti sostanziali previsti dalla legge¹⁸.

Ad ogni modo, sul piano pratico il redattore della dichiarazione tributaria deve porre una particolare attenzione quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente da rendere attraverso la dichiarazione stessa¹⁹. In tal caso, infatti, l'onere potrebbe assumere il valore di un atto negoziale, non emendabile in caso di errore²⁰.

Particolare attenzione deve porsi, quindi, ad esempio, all'utilizzo del credito per le imposte estere, condizionato espressamente all'indicazione in dichiarazione dei redditi²¹. Ed ancora, in tema di imposizione delle plusvalenze, quali redditi diversi, all'indicazione delle minusvalenze sofferte²².

¹⁵ Di cui all'art. 5, legge 27 dicembre 1997, n. 449.

¹⁶ Cass. 14 novembre 2012, n. 19868.

¹⁷ Investimenti produttivi, assunzioni al lavoro di nuovo personale e così via.

¹⁸ Cfr. Cass. 21 dicembre 2016, n. 26550.

¹⁹ Il riferimento è al legislatore ordinario e non delegato.

²⁰ Cass. n. 1427/2013.

²¹ Cfr. art. 165, comma 5, TUIR.

²² Cfr. art. 68, comma 4, TUIR.

IL LIMITE TEMPORALE

Chiamata a pronunciarsi sul profilo temporale della operatività del diritto di emenda²³, la Suprema Corte ha precisato che:

- a) la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi attraverso **la dichiarazione integrativa**²⁴ 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, è esercitabile **non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, con compensazione del credito eventualmente risultante;
- b) la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'Amministrazione finanziaria è esercitabile **non oltre i termini stabiliti per l'espletamento dell'azione accertatrice**²⁵;



*Di recente il legislatore ha equiparato i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa, sia a favore dell'Amministrazione finanziaria sia a favore del soggetto dichiarante, riconducendoli ai termini previsti dall'art. 43, D.P.R. n. 600/73, in tema di accertamento*²⁶.

- c) il rimborso dei versamenti diretti²⁷ effettuati a causa di errori contenuti nella dichiarazione può essere chiesto non oltre il termine di decadenza **di quarantotto mesi dalla data del versamento**, indipendentemente dai termini e dalla modalità di presentazione della dichiarazione integrativa;
- d) **in sede contenziosa**, il contribuente può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria allegando gli errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria, considerato che l'Amministrazione finanziaria "non può pretendere la restituzione di somme per ragioni di pura forma senza addurre rilievi sulla loro effettiva spettanza".



*Nella sede contenziosa, tuttavia, l'opposizione deve limitarsi a contrastare la pretesa portata dall'atto impugnato, non potendosi contrapporre ad essa, ad esempio, un diverso credito vantato dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*²⁸.

²³ Cass. SS.UU. 30 giugno 2016, n. 13378, di recente, Cass. 12 giugno 2020, n. 11334.

²⁴ Di cui all'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

²⁵ Cfr. art. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

²⁶ Cfr. art. 5, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193. Si consideri, tuttavia, che la norma non ha efficacia retroattiva, sicché per il passato trovano applicazione i diversi termini previsti prima della sua entrata in vigore (cfr. Cass. 18 gennaio 2019, n. 1291).

²⁷ Di cui all'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

²⁸ Per un caso concreto, cfr. Cass. 09 marzo 2018, n. 5728.

L'OPZIONE PER L'IMPOSIZIONE SECONDO METODI STANDARD

In tema di opzione per regimi standard di predeterminazione di valori deve preventivamente osservarsi che, in via generale, per la Corte:

"in materia tributaria, il principio secondo cui ogni dichiarazione del contribuente affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile (...) non può trovare ingresso nell'ipotesi di successiva respiscenza del contribuente, dovuta ad una diversa valutazione della convenienza fiscale, tale ipotesi essendo incompatibile, sul piano logico, con quella dell'errore"²⁹.

Passando al piano concreto dei casi di maggior rilievo risolti dalla giurisprudenza, pare utile soffermarsi su un recente intervento della Suprema Corte³⁰ riguardo alla possibilità di modificare la dichiarazione annuale redditi e IVA in caso di opzione, da parte dell'imprenditore, per la tassazione secondo **metodi standard di predeterminazione dei valori imponibili**³¹.

Nel caso deciso, che riguardava l'applicazione degli studi di settore, la Corte ha confermato, tra l'altro, che la scelta verso tale forma di determinazione di valori implica, necessariamente, l'esercizio di una facoltà riconosciuta dal legislatore a favore del contribuente³². Ne segue che l'esercizio di tale opzione, nel senso di richiesta di tassazione attraverso l'utilizzo dello strumento standard di predeterminazione dei valori, da parte del contribuente costituisce una **manifestazione di volontà di natura negoziale** che incide sulla determinazione delle imposte da versare all'erario.

Dalla volontà espressa di volersi assoggettare all'imposizione secondo quanto previsto dallo studio di settore discende l'impossibilità di emendare, in seguito, la dichiarazione resa. Salva la possibilità, già evidenziata, di un legittimo ricorso all'applicazione della disciplina generale dei vizi della volontà di cui all'art. 1427 C.c..

La decisione assunta dai Giudici si pone nel solco tracciato da un precedente arresto, nel quale la Suprema Corte aveva precisato che la scelta dell'adeguamento al risultato dello studio di settore costituiva una precisa manifestazione di volontà del dichiarante, non emendabile nemmeno affermando che quest'ultima fosse frutto di un **errore compiuto dall'intermediario** incaricato della presentazione della stessa dichiarazione³³.

IL CREDITO DI IMPOSTA E L'OMESSA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

In premessa deve osservarsi che per la Suprema Corte le questioni riguardanti i casi di **omessa presentazione della dichiarazione** devono ritenersi connesse a quella dell'emendabilità della dichiarazione, perché *"si tratta, in sostanza, di porre rimedio a errori e/o omissioni del contribuente, in presenza di situazioni legali e veritiere"*³⁴.

²⁹ Cass. n. 1128/2009.

³⁰ Cfr. Cass. 04 marzo 2020, n. 6046.

³¹ Ad esempio ISA, Studi di settore, Parametri contabili ecc...

³² Sul piano di una possibile difesa del contribuente, si evidenzia che la sentenza citata offre buoni spunti in tema di possibili errori del dichiarante cagionati "dall'automatismo del sistema informatico predisposto dall'amministrazione"

³³ Cass. 29 novembre 2019, n. 31237.

³⁴ Cass. 13378/2016.

In tema di IVA, la giurisprudenza di vertice ritiene che l'eccedenza dell'imposta a favore del contribuente deve essere riconosciuta, se sono stati rispettati tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, anche in difetto di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di maturazione del credito. In tal senso, depone il principio di matrice europea di neutralità dell'imposizione che, al limite, in caso di contestazione deve essere riconosciuto a favore del contribuente nella sede processuale, laddove risultino provati i requisiti sostanziali per il diritto alla detrazione dell'imposta che genera il credito³⁵.

Sul piano della imposizione diretta, tale principio è stato ribadito dalla Suprema Corte, per la quale qualora l'Amministrazione finanziaria recuperi un credito esposto nella dichiarazione, maturato in un'annualità precedente per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare la reale esistenza del credito non dichiarato; ponendosi, in tal modo, nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato se avesse presentato correttamente la dichiarazione³⁶.

Per altro verso, deve annotarsi che la stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che: *"Ferma restando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare le attività di controllo ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi o dell'Irap in merito alla dichiarazione omessa, (...). In esito a tali verifiche, **qualora riscontri l'esistenza contabile del credito**, l'ufficio, (...), anziché richiedere l'effettuazione del pagamento seguita da un'istanza di rimborso, **potrà "scomputare" direttamente l'importo del credito** medesimo dalle somme complessivamente dovute in base alla originaria comunicazione di irregolarità..."*³⁷.

■ LA PERDITA PREGRESSA E L'OMESSA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Posta ancora in premessa la giurisprudenza secondo cui le questioni riguardanti i casi di omessa presentazione della dichiarazione devono ritenersi connesse all'istituto dell'emendabilità della dichiarazione, occorre esaminare l'ipotesi di omessa dichiarazione e del conseguente **omesso riporto delle perdite fiscali pregresse** da parte per i soggetti che producono reddito di impresa³⁸.

La questione è stata oggetto dell'autorevole parere dell'Associazione italiana dei dottori commercialisti³⁹, la quale non ha mancato di precisare che l'ordinamento non prevede preclusioni all'utilizzo di perdite sorte in periodi d'imposta per i quali risulti omessa la dichiarazione, laddove sia dimostrabile la sussistenza della perdita in base alla disposizioni normative vigenti al tempo di formazione della medesima.

Ne segue, per la medesima Associazione, che il mancato riconoscimento di perdite fiscali riportabili nei periodi di imposta successivi, in via generale, comporterebbe sia il realizzarsi di una sanzione indiretta, perché non prevista dall'ordinamento⁴⁰, sia la violazione del principio di proporzionalità della sanzione stessa.

35 Cass. 25 gennaio 2017, n. 1962.

36 Cass. 09 ottobre 2019, n. 25288.

37 Agenzia delle Entrate, Circolare 25 giugno 2013, n. 21/E.

38 Cfr. art. 8 TUIR (soggetti IRPEF in contabilità ordinaria) e 84 TUIR (soggetti IRES).

39 Cfr. Norma di comportamento n. 206/2019.

40 In contrasto con i principi di cui all'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 e art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997.

Valorizzando, quindi, la giurisprudenza di legittimità che pone la condizione sostanziale di esistenza effettiva del **credito fiscale** per far valere il diritto in caso di dichiarazione omessa, l'Associazione afferma che per disconoscere l'esistenza diritto nel caso analogo della **perdita progressa**, l'Ufficio non potrebbe eccepire l'inadempimento dichiarativo. La ragione riposa nella tutela della situazione di genuina esistenza della perdita, attraverso il ricorso al criterio generale di imposizione della capacità contributiva del soggetto dichiarante, non limitato alla fattispecie del solo riporto di crediti tributari.

Sul piano concreto, in caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria torna utile ricordare la giurisprudenza di legittimità in tema di diritto all'emendabilità della dichiarazione annuale, secondo cui è il processo tributario il contesto privilegiato nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione, a prescindere da moduli procedurali diretti a garantire e ad agevolare la sola azione amministrativa⁴¹, nel cui catalogo deve ascriversi l'adempimento dichiarativo annuale.

⁴¹ Cass. SS.UU. 15 marzo 2016, n. 5069.