Integrativa a favore e crediti di imposta: per i giudici la musica è cambiata

Autore : Antonio Zappi

Categoria : Contenzioso

Tagged as : contenzioso, crediti, impostaintegrativa

Data : 15 Giugno 2017

Nel corso degli ultimi anni sia in dottrina che in giurisprudenza è stato ampiamente dibattuto l'effetto della mancata indicazione dei crediti d'imposta nella dichiarazione dei redditi.

Alcuni provvedimenti istitutivi dei crediti d'imposta impongono, infatti, la compilazione del quadro RU nella dichiarazione dei redditi a pena di decadenza dal beneficio, come ad esempio per il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi 280-283, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296.

A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la Cir.17 aprile 2009, n. 17/E, par. 2.6 aveva, da tempo, chiarito che l'omessa indicazione nel quadro RU può essere sanata con la rettifica a favore della dichiarazione dei redditi, purché entro il termine per la presentazione di quella relativa all'anno successivo, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998 (nella formulazione all'epoca vigente), rimanendo, quindi, esclusa la possibilità di evitare la decadenza dal beneficio qualora il contribuente non avesse provveduto ad integrare a favore la dichiarazione già inviata entro tale termine.

La migliore dottrina ha da tempo criticato tale conclusione, in ragione della circostanza che la mancata compilazione del quadro RU non dovrebbe considerarsi violazione di carattere sostanziale, non potendo - data la natura riepilogativa dello stesso quadro - incidere sulla commisurazione del debito d'imposta.

Diffusa giurisprudenza di merito aveva peraltro addirittura ammesso che l'omissione potesse essere regolarizzata mediante la presentazione di una dichiarazione rettificativa anche entro il termine di decadenza dell'accertamento, ovverosia ai sensi dell'art.2, comma 8, del predetto D.P.R. n. 322/1998 e non già ai sensi del successivo citato comma 8-bis.

Ora, come noto, con il recente art. 5 del D.L 193/2016 è stata riscritta la disciplina delle dichiarazioni integrative con la modifica del più volte richiamato art. 2 ed è stata introdotta la generale modificabilità della dichiarazione a favore entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento ed allineando i termini per modificare sia a favore che a sfavore la dichiarazione del contribuente anche dopo il termine della dichiarazione successiva.

Proprio alla luce della novella normativa, la Ctp Vicenza, con la sentenza 177/4/2017 e con specifico riferimento al tema dei crediti, ha statuito che le citate modifiche introdotte dal decreto 193/2016 hanno carattere retroattivo e, quindi, ha confermato la possibilità di presentare un modello a favore del contribuente anche oltre il termine previsto per l'invio della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo nel limite, però, dei periodi d'imposta ancora accertabili alla data della sua introduzione.

La vicenda affrontata dai giudici berici trae origine dall'errore di una società che aveva indicato nella dichiarazione relativa al 2012 un credito d'imposta ricerca e sviluppo, nonostante nella dichiarazione precedente avesse omesso l'indicazione dei costi legittimanti la spettanza del credito. A quel punto, l'Agenzia delle Entrate aveva rilevato l'omissione nell'ambito di un impugnato controllo automatizzato ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973.

Acutamente, però, il contribuente, a seguito delle modifiche introdotte dal Dl 193 (in vigore dal 24 ottobre 2016) nelle more del giudizio (e, precisamente, il 25 novembre 2016) ha presentato una dichiarazione integrativa a favore per l'anno 2011, al fine di correggere l'omissione che ha generato la irregolarità.

Per l'Ufficio, però, l'integrativa a favore presentata nel 2016, in relazione al 2011, era da considerarsi invalida perché fuori termine secondo la normativa vigente ante-modifiche.

Per i giudici di merito vicentini, invece, la normativa applicabile alla fattispecie è quella post-modifiche, ovvero quella che ha modificato la disciplina delle dichiarazioni integrative nel senso di estendere la possibilità di presentare la dichiarazione a favore anche oltre l'anno.

Tali modifiche, quindi, possono riguardare le dichiarazioni riferite a periodi d'imposta pregressi, purché ancora accertabili (nel caso concreto, infatti, era stato integrato il 2011, i cui termini di accertamento sarebbero spirati il 31 dicembre 2016).

Più sfortunato, invece, quel contribuente ligure a cui il principio fissato dalla sentenza vicentina è stato applicato dalla Ctr Liguria, ma per negare il diritto (Sent. 14/1/2017). I giudici genovesi, infatti, hanno statuito la non applicabilità della nuova disciplina ai periodi d'imposta ormai chiusi alla data di entrata in vigore della norma.

In quel caso, infatti, il contribuente aveva presentato una dichiarazione integrativa a favore nel 2013 per correggere i modelli relativi agli anni 2008-2009-2010.

La normativa introdotta dal DL 193/2016 è stata applicata nella città della Lanterna esattamente come in Veneto per affermare che la stessa trova applicazione retroattiva, ma limitatamente alle dichiarazioni i cui termini di accertamento sono ancora aperti alla data (24 ottobre 2016) della sua entrata in vigore (quindi, per i periodi d'imposta coincidenti con l'anno solare la possibilità di integrazione investirebbe solamente gli anni 2011 e successivi) e non anche a quelle precedenti ormai definitivamente chiuse".

Al contribuente ligure, quindi, non rimarrà che andare in Cassazione per sperare di vedere ivi affermato che, per i periodi ante 2011 e semmai anche in sede contenziosa, possa emendarsi a favore il dichiarato nei termini più lunghi dell'accertamento.

Ciò, ovviamente, sostenendo che opporsi alla maggiore pretesa tributaria per correggere errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione originaria incidenti sull'obbligazione tributaria non è meramente da considerarsi un emendamento "a favore" di una dichiarazione, ma un più elevato profilo di tutela costituzionale del contribuente nel ripristino dell'effettività della capacità contributiva.

In attesa, allora, di sicuri orientamenti giurisprudenziali che affronteranno ulteriormente il tema, i contribuenti solari che, in caso di errore, non hanno provveduto ad integrare a favore il periodo 2011 entro il 31 dicembre scorso, o non provvederanno entro fine anno ad integrare il periodo 2012 (ancora modificabile entro il 31/12/2017), rischieranno inesorabilmente di sentirsi cantare la nota canzone partenopea : "chi ha dato, ha dato, ha dato...", mentre, sempre per dirla con le parole di un'altra bellissima canzone, quel contribuente ligure che si è visto opporre il diniego dalla Ctr, rimarrà con "quella faccia un po' così", non già per aver visto Genova, ma per aver perso definitivamente, secondo i giudici di merito, il credito di imposta.