

DICHIARAZIONI

Dichiarazioni integrative e minor credito per annualità precedenti

di **Francesco Paolo Fabbri**



È noto agli operatori che, successivamente alla **presentazione della dichiarazione dei redditi** (così come Irap, Iva e del sostituto d'imposta), risulta possibile trasmettere un **ulteriore modello**, che dà luogo alla **dichiarazione integrativa**.

Cosa che può avvenire, nello specifico, **entro i termini** previsti per l'esercizio dell'azione di **accertamento tributario**, come stabilito con la modifica recata dall'[articolo 5, comma 1, lettere a\) e b\), D.L. 193/2016](#).

Tuttavia, oltre agli **aspetti sostanziali** – relativi alla **validità** della dichiarazione integrativa, alle **modalità di utilizzo** degli eventuali **crediti** che ne derivino in maniera superiore rispetto al modello "originario" eccetera – all'ambito della dichiarazione integrativa si ricollega anche il tema delle **sanzioni applicabili**, tipicamente riconducibili all'ambito delle **infedeltà dichiarative**, disciplinate dall'[articolo 1, commi 2 e seguenti del D.Lgs 471/1997](#).

Norma, quest'ultima, che stabilisce una **penalità** che va **dal 90 al 180%** nei casi in cui "*nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante*".

Detta sanzione si applica poi:

- sulla **maggiore imposta dovuta**, nel caso di integrativa c.d. "**a debito**", oppure
- sulla quota del **minor credito utilizzato**, per le integrazioni "**a credito**".

Ed è proprio rispetto alla fattispecie delle integrative "a credito", ossia di quelle che comunque **non presentano debiti d'imposta** per il dichiarante (a prescindere dal fatto che il credito che scaturisce dalla dichiarazione successiva alla prima sia superiore o inferiore a quello relativo al precedente modello dichiarativo), che si pongono alcune **questioni interpretative**.

La prima delle quali è rappresentata dal fatto che la disciplina in esame, **applicabile a decorrere dal 01/01/2016** ex [articolo 32, comma 1, D.Lgs. 158/2015](#) di “**riforma delle sanzioni**”, differisce da quella precedente all’[articolo 15, comma 1, lettera a\) dello stesso D.Lgs 158/2015](#), che collegava la sanzione del 90-180% alla mera “**differenza del credito**”: sostanzialmente, prima del 2016 ogni ipotesi di integrativa recante un minor credito era sanzionata così come le dichiarazioni successive alla prima che rappresentavano un maggior debito, rendendo evidente come la **norma attuale** si sostanzi in un **favor per il contribuente**.

È infatti chiaro che, nelle casistiche di dichiarazione a credito, la penalità va determinata sulla sola parte del beneficio fiscale, derivante dalla dichiarazione integrativa, che al contempo:

- sia inferiore a quello risultante dalla dichiarazione originariamente presentata, e
- sia stata **effettivamente utilizzato**.

Quindi sanzione che va comminata sulla **differenza tra il credito inizialmente dichiarato** e quello **successivamente rettificato** in sede di integrativa, verificando la quota di cui il contribuente ha concretamente beneficiato – utilizzandolo in **compensazione** (orizzontale o verticale), ottenendolo a **rimborso** o, eventualmente, **cedendolo a terzi**.

Ragion per cui in tutte le ipotesi nelle quali il **credito** indicato dal dichiarante con la prima dichiarazione, e poi rettificato, **non ha trovato effettiva compensazione** a favore del dichiarante, esso **non sarà di fatto sanzionabile**.

Quanto rappresentato ha poi conseguenze anche in relazione al **ravvedimento operoso**, posto che le **riduzioni** previste vanno parimenti applicate alla sanzione determinata considerando solamente il maggior credito utilizzato.

Ciò, lo si ribadisce, **diversamente** da quanto accade per le dichiarazioni **integrative** che riportano un **(maggior) debito**, sanzionate rispetto all'intero ammontare della maggiore imposta risultante dal successivo modello dichiarativo – anche in caso di ravvedimento.

Per le dichiarazioni a credito sorge però una **criticità**, riguardante l'ipotesi in cui l'**integrativa** venga trasmessa in **periodi d'imposta successivi** a quello di **maturazione del credito**, ipotesi nella quale vi sono **conseguenze sull'utilizzo del credito**, specificamente rispetto alla sua **origine**.

Volendo proporre un **esempio**, se il credito derivante dalla dichiarazione – in parte indebito, in quanto la successiva integrativa che lo riduce – viene **utilizzato diversi anni** dopo rispetto al momento di **presentazione dell'originaria dichiarazione**, si può riflettere sulla modalità con cui procedere per **determinare in modo corretto la sanzione** vista in precedenza.

La questione nasce dal fatto che il **credito d'imposta si rinnova di anno in anno** con la presentazione della dichiarazione del periodo successivo, **senza** alcun un **fenomeno di “stratificazione”** del credito (risposta n. 18 in sede di Telefisco 2020), motivo per cui, ad **ogni**

presentazione della **dichiarazione** annuale, lo stesso risulterà **rinnovato** – e non invece “targato” a livello di annualità.

Pertanto, se la violazione è avvenuta in un determinato **anno di riferimento**, poi **superato** (al pari del relativo credito), ci si può domandare come **calcolare la sanzione applicabile** per il “*maggior credito utilizzato*”.

È in questo contesto evidente come, in simile contesto, **non si possano utilizzare le alternative** di cui ai sistemi di valorizzazione dei **beni a rimanenza** – LIFO, FIFO eccetera – in considerazione della **divergenza concettuale** rispetto all'**ambito contabile**.

Si ponga quindi il caso di un contribuente che, per l'anno 2019, presenta una dichiarazione da cui emerge un **credito pari ad euro 1.000, successivamente ridotto ad euro 500** a seguito di **integrativa a sfavore**, sempre a credito, presentata nel corso del **2022** per l'anno di riferimento, con il contribuente che, in seguito, trasmette altresì le dichiarazioni per i successivi periodi, evidenziando:

- per il **2020** un **credito** annuo di **euro 200**, cui si somma il credito (allora) risultante per il 2019, pari ad euro 1.000 – **totale credito di euro 1.200** per il 2020;
- per il **2021** un **credito** periodico di **euro 350**, al quale si aggiunge l'importo del credito (allora) risultante per il 2020, pari ad euro 1.200 – **totale credito di euro 1.550** per il 2021.

Inoltre, nel corso del **2022** – a seguito della presentazione della citata dichiarazione integrativa per il 2019 – il contribuente procedeva con la **compensazione di euro 400 di credito**, riconducibili all'ultimo modello dichiarativo (2021), che si è detto riportare un credito di euro 1.550.

Vista la successiva presentazione dell'integrativa per il 2019, che **riduce la misura del credito** per il medesimo anno di **euro 500**, l'**utilizzo del credito nel 2022** per lo stesso importo a quale “**porzione**” di credito si deve ritenere correttamente **riferibile**?

La domanda non è casuale, posto che la **sola riconducibilità del credito** all'importo **maturato per il 2019** porterebbe a dovere corrispondere la **sanzione** per il suo indebito utilizzo: **diversamente**, volendo considerare – forse correttamente – la somma di credito compensata (euro 500) come **riportabile al credito** risultante dall'ultima delle dichiarazioni presentate (**2021**) **nessuna sanzione** risulterebbe **irrogabile**.

Quanto detto nella misura in cui la **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta **2021** presenta un **totale di credito perfettamente capiente** rispetto all'utilizzo del credito per euro 400 avvenuto nel 2022, anche in seguito alla **riduzione dell'originario credito** per il periodo **2019**.

Motivo per cui si ritiene **corretto**, in considerazione dei crediti stratificati nei successivi anni 2020 (euro 200) e 2021 (euro 350), **non irrogare alcuna sanzione** per la quota di beneficio

fiscale fatto proprio dal contribuente mediante la **compensazione**, la quale comunque avrebbe potuto essere utilizzata anche senza il complessivo importo del credito del 2019 – finanche assumendolo pari a 0.

Pare comunque evidente come in tutti i casi riconducibili a quanto si è appena visto, laddove vi sia stato un **utilizzo del credito** derivante da una **dichiarazione successivamente integrata**, può sussistere un **oggettivo problema** nella **quantificazione** della **penalità applicabile**, potendo perciò evidenziarsi un chiaro **difetto di sistematicità** nell'attuale simile sistema di determinazione della sanzione, che fa appunto riferimento all'effettivo “*utilizzo*” del credito: la pena dovrebbe invece essere più correttamente determinata, come accadeva prima della modifica di cui al D.Lgs 158/2015, sulla **differenza nella quota di imposta a credito**, figurando il versamento/utilizzo come tematica successiva – la quale non pare avere molto a che vedere con il versante sanzionatorio.

Commessa la violazione sull'ammontare del credito, la sanzione andrebbe quindi irrogata a prescindere dal fatto che lo stesso sia stato o meno utilizzato, evitando in questo modo agli operatori problemi di qualsiasi genere.