
La dichiarazione integrativa non può essere utilizzata per richiedere un credito che doveva essere esposto in dichiarazione a pena di decadenza

di [Gianfranco Antico](#), [Massimo Genovesi](#)

Pubblicato il 19 Ottobre 2017

la Cassazione ha affermato in una recente sentenza che la dichiarazione integrativa non può essere utilizzata per richiedere un credito che doveva essere esposto in dichiarazione: la detrazione del credito di imposta per dividendi ad esempio deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui gli utili sono stati percepiti

Con la sentenza n. 21242 del 13 settembre 2017, la Corte di Cassazione ha affermato che la dichiarazione integrativa non può essere utilizzata per richiedere un credito che **doveva essere esposto in dichiarazione a pena di decadenza**.

La Corte rileva, nel caso di specie, l'errore in cui sono incorsi i giudici di merito, per aver ritenuto “*il credito d'imposta dedotto dal contribuente - ossia quello riconosciuto dall'art. 14, comma 1, t.u.i.r. (nel testo vigente ratione temporis), 'se alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87' - suscettibile di essere fatto valere attraverso dichiarazione integrativa*”.

A norma dell'art. 14, c. 5, TUIR (nel testo vigente *ratione temporis*), “*la detrazione del credito di imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui gli utili sono stati percepiti e non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione degli utili nella dichiarazione presentata*”.

Al riguardo, viene richiamata la pronuncia a Sezioni unite (sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016) secondo cui “*il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di scadenze, come*

nell'ipotesi prevista nel d.m. 22 luglio 1998, n. 275, il quale, all'art. 6, stabilisce 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 (Cass. 19868/2012)”.

E nel caso in questione, trattandosi di decadenza direttamente contemplata dalla disciplina dell'istituto, non può utilmente invocarsi il principio della emendabilità della dichiarazione fiscale, non potendo tale principio consentire il superamento del limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, così come affermato, d'altronde, dalle sezioni unite di questa Corte già nel primo arresto che ebbe a riconoscere l'emendabilità delle dichiarazioni fiscali (Cass. Sez. U. n. 15063 del 2002)”.

Precisa, ancora, la Corte che, ai fini in discorso, nessun rilievo può assumere il principio secondo cui “il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria”.

Infatti, detto principio “si riferisce alla facoltà, certamente sempre riconoscibile al contribuente in sede contenziosa, di resistere alla pretesa impositiva contestandone i fatti che ne sono posti a fondamento, non anche alla facoltà di far valere crediti d'imposta per il cui riconoscimento siano previsti termini di decadenza”.

Brevi note

L'art. 14 del TUIR aveva recepito gli artt. 1 e 2 della legge n. 904/97, che avevano introdotto a favore di ciascun socio, che percepisca degli utili societari, in qualsiasi modo distribuiti, un credito d'imposta da portare in detrazione ai fini di evitare la doppia imposizione sull'utile sociale di esercizio e sul dividendo del socio.

La ragione di esistere del riconoscimento del credito d'imposta, come uno degli strumenti per evitare la doppia incidenza erariale sui dividendi nasce “dalla visione di una imposta mero prelievo e dalla considerazione che coloro che muovono le società e gli enti sono quelle stesse persone che poi debbono assolvere l'imposta anche sui dividendi già tassati in capo alla persona giuridica¹”.

Infatti, secondo la stessa Relazione parlamentare, lo scopo dichiarato del credito d'imposta era quello di favorire il socio destinatario degli utili e di evitare che sugli stessi vi possa essere una duplicazione del carico fiscale, trattandosi di un meccanismo nato per livellare la tassazione dei redditi societari e conformare quelli di persone a quelli di capitale².

Il credito d'imposta costituisce pertanto *“un vero e proprio diritto che nasce al momento stesso in cui si percepisce il dividendo e a nulla rileva che esso non spetti in caso di omessa presentazione della dichiarazione ovvero di omessa indicazione degli utili nella dichiarazione stessa; questi effetti, che hanno carattere sanzionatorio, attengono alle modalità di esercizio del diritto e non alla sua insorgenza³”*.

Per effetto dell'art. 14 comma 5 del TUIR allora vigente la detrazione del credito d'imposta doveva essere formulata, a pena di decadenza⁴, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui gli utili sono stati percepiti e non spettava in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione degli utili nella dichiarazione presentata.

Come è stato correttamente osservato il credito d'imposta per dividendi *“è un correttivo di immediata applicazione e costituisce un diritto che la legge vuole concedere immediatamente in sede della stessa dichiarazione annuale dei cespiti per evidenti motivi di più agevoli controlli⁵”*.

In mancanza dell'indicazione in dichiarazione l'accertamento del dividendo omesso si risolve *“in una doppia imposizione sui dividendi, visto che all'originaria Irpeg dovuta dalla società si sarebbe sommata l'Irpef su tale dividendo, senza che però vi fosse il riconoscimento del recupero di detta Irpeg tramite appunto il credito d'imposta⁶”*.

“La distorsione che deriva dal diniego del credito d'imposta ove il reddito cui si riferisce non venga dichiarato è stata sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale⁷, la quale però, nel negare il supposto contrasto di tale disposizione con i principi costituzionali, ha sempre puntato sulla circostanza che la dichiarazione del dividendo rappresenterebbe un onere facente carico al contribuente, in quanto tale necessario al fine di ottenere il credito d'imposta ... disinteressandosi della eventuale doverosità sistematica di un meccanismo diretto ad eliminare la doppia imposizione sui dividendi, evitando quindi di esaminare la razionalità della decadenza del diritto al credito d'imposta rispetto alle istituzionali motivazioni che hanno condotto alla sua introduzione nell'ordinamento tributario⁸”.

Anche la Corte di Cassazione si è occupata della problematica con le **sentenze n. 4402 del 7 aprile 2000** (emessa il 25 novembre 1999) che ha confermato il principio secondo cui “*la detrazione del credito d’imposta ... deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in cui gli utili sono stati percepiti*” e **n. 9475 del 28 giugno 2002** (emessa il 22 aprile 2002), dove nel caso di specie la dichiarazione è stata presentata e gli utili sono stati in essa indicati ma non è stata richiesta nella dichiarazione la detrazione del credito d’imposta. Anche in tale circostanza la Suprema Corte ha ritenuto corretto l’operato dell’ufficio “*per non avere i contribuenti assolto all’onere di fare valere detto credito con la dichiarazione*”. I Giudici della Corte continuano affermando che “*né può ritenersi ... che la decadenza prevista dalle norme suindicate riguarderebbe solo l’agevolazione procedimentale dell’autodetrazione, ma non anche il diritto sostanziale alla detrazione medesima, la quale, in caso di omessa richiesta nella dichiarazione dei redditi, potrebbe comunque essere richiesta nei modi e nei termini di cui all’art. 38 del D.P.R.n.602 del 1973. La decadenza produce, infatti, l’estinzione del diritto in virtù del fatto oggettivo dell’inosservanza dell’onere imposto al suo titolare, sicché essa può essere impedita solo dall’esercizio del diritto medesimo mediante il compimento dell’atto previsto (nella fattispecie, la detrazione del credito d’imposta nella dichiarazione dei redditi)*”.

Analoghe considerazioni sono state svolte dai giudici anche con riferimento a crediti d’imposta previsti ad altro titolo, per i quali i contribuenti avevano omesso la dovuta ostensione nella dichiarazione dei redditi, utilizzandolo comunque in compensazione.

Ad esempio, con riferimento al credito d’imposta previsto dalla legge n. 449 del 1997 al fine di potenziare l’attività di ricerca, gli Ermellini (con la **sentenza n. 10239 del 2017**⁹) hanno dapprima specificato che “*Sebbene le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno, quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall’erario, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile, anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall’amministrazione (Cass. n. 1427 del 22/01/2013; Cass. n. 7294 del 11/05/2012)*”; a seguito di tale premessa, i giudici hanno osservato che “*La stessa giurisprudenza ha altresì posto in evidenza che la decadenza in questione appare logicamente coerente con la scelta di accordare il beneficio in rapporto all’esercizio fiscale interessato. L’adempimento dei corrispondenti obblighi*

dichiarativi si palesa strumentale all'espletamento delle successive congruenti verifiche, ad opera dell'amministrazione finanziaria, limitatamente all'afferente periodo d'imposta. La mancata indicazione del credito nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso, infatti, ne impedisce il riconoscimento in diminuzione dell'imposta altrimenti dovuta. In quest'ottica, si è osservato che 'il credito fiscale de quo non deriva dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo, ma da un beneficio appositamente accordato a fronte di precise scelte politiche, finalizzate a incentivare un determinato settore: in un contesto di tal genere il legislatore è libero di orientare la propria scelta stabilendo altresì le condizioni per la fruizione del beneficio medesimo, in rapporto alla correlata ratio di definire entro un tempo egualmente determinato l'onere finanziario inerente, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito' (Cass. n. 22673 del 2014 cit.)".

Ma ciò che emerge con nettezza dalla sentenza che si annota è che comunque **non possono farsi valere (attraverso dichiarazioni integrative) crediti d'imposta per il cui riconoscimento siano previsti termini di decadenza**¹⁰.

Ricordiamo, per completezza, che l'art. 5, del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016, in vigore dal 24 ottobre 2016, ha sostituito nell'art. 2, del D.P.R. n. 322/98, i commi 8 e 8-bis. La novella normativa prevede che, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, le dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore reddito o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/73. L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni integrative può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97. Nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, il credito può essere utilizzato in compensazione per il pagamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa nonché l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione. In presenza di errori contabili di competenza resta ferma l'utilizzabilità immediata in compensazione, ex art. 17, del D.Lgs. n. 241/97, dell'eventuale credito derivante dalla rettifica.

Ai fini IVA, le nuove norme (in particolare il 6-quater e 6-quinquies, inserite nell'ambito dell'articolo 8, del D.P.R. n. 322/98) introducono la possibilità di integrare la dichiarazione, anche in senso favorevole al contribuente, entro i termini previsti per l'accertamento.

Fermo restando che l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione Iva integrativa presentata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo può essere portato in detrazione nella liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale, oppure utilizzato in compensazione o richiesto a rimborso (è stata, altresì, aggiunta l'ipotesi dell'art. 34, comma 9, del D.P.R. n. 633/72, per le imprese che si avvalgono del regime agricolo ed effettuano cessioni non imponibili), viene adesso previsto che il credito che deriva da una dichiarazione integrativa presentata oltre il suddetto termine può essere chiesto a rimborso, ovvero può essere utilizzato in compensazione orizzontale, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, indicandolo nella dichiarazione integrativa.

Nella nuova formulazione, come risulta dopo la conversione in legge, è stato altresì previsto, sia ai fini reddituali che Iva, che è possibile far valere, anche in sede di accertamento o di contenzioso, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, aderendo così alla posizione assunta nel corso di questi anni dalla Corte di Cassazione. Ma neanche questo potrà essere opposto come rilevato dalla Cassazione nella sentenza che si annota, nel caso di crediti sottoposti a decadenza.

18 ottobre 2017

Gianfranco Antico e Massimo Genovesi

1 F. Artini, *Il credito d'imposta sui dividendi*, supplemento al "Corriere Tributario", n. 49/1993, pag. VIII.

2 Cfr. C. Caramiello, *L'irrazionalità attuale del credito d'imposta*, in *Il fisco*, 1982, pag. 4639.

3 Cfr. Circolare Assonime n.53 del 2 aprile 1993.

4 In materia di decadenza, cfr. ad esempio E. Ferrara, *Prescrizione e decadenza in diritto tributario*, relazione presentata al seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle Commissioni

tributarie della Regione Campania, Napoli, 6 febbraio 2015.

5 F. Artini, *Il credito d'imposta sui dividendi*, supplemento al *Corriere Tributario*, n. 49/1993, pag. XVI.

6 G. Porcaro, *Decadenza dal diritto al credito di imposta per omessa dichiarazione del dividendo e principio di offensività nel sistema sanzionatorio tributario non penale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/1999, pag. 1210.

7 Ordinanze n. 130 del 2 febbraio 1988, n. 940 del 28 luglio 1988 e n. 509 del 15 novembre 1989, che a loro volta richiamano la sentenza n. 186 del 17 novembre 1982

8 G. Porcaro, *Decadenza dal diritto al credito di imposta per omessa dichiarazione del dividendo e principio di offensività nel sistema sanzionatorio tributario non penale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/1999, pag. 1210.

9 In tal senso cfr. anche Cass. civ. n. 27302 del 2016; Cass. civ. n. 389 del 2016; Cass. civ. n. 22673 del 2014; Cass. civ. Sez. n. 12166 del 2014; Cass. civ. n. 19868 del 2012.

10 E' opportuno rammentare che, in genere, le norme agevolative costituiscono norme di "stretta interpretazione", come tali insuscettibili di estensione oltre i tassativi casi previsti dal legislatore (cfr. ad esempio Cass. n. 11106/2008). Ad esempio, in materia di agevolazione prima casa, i giudici hanno osservato che: "Il principio è dettato in chiara funzione antielusiva, per la considerazione che il beneficio fiscale deve essere ancorato a un dato certo, che certifichi la situazione di fatto enunciata nell'atto di acquisto (cfr., da ultimo, ord. 1530 del 2012) e che sia riferito a termini precisi, che consentano, in quanto tali, di valutare il rispetto del termine di decadenza previsto dalla norma agevolativa" (Cass. n. 25166/2013).