

Dichiarazione integrativa: il problema del credito d'imposta e del visto di conformità

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 27 Ottobre 2014

siamo in fase di invio delle dichiarazioni integrative: nel caso da tali dichiarazioni sorga un credito d'imposta bisogna fare attenzione a gestire il visto di conformità

Con la circolare 28/E/2014, l'AE ha fornito alcuni chiarimenti con riferimento ai "compiti" assegnati ai controllori appostanti il visto di conformità necessario per lo "sdoganamento" della compensazione orizzontale dei crediti per imposte dirette generati nelle dichiarazioni annuali.

Come noto, l'articolo 1 comma 574 della legge 21 dicembre 2013 n. 147, ha esteso l'obbligo di apposizione del visto di conformità, di cui all'articolo 35 del decreto Legislativo 9 luglio 1997 n. 241, alle compensazioni dei crediti concernenti le imposte sui redditi, le relative addizionali, le ritenute alla fonte di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le imposte sostitutive delle imposte sul reddito e l'imposta regionale sulle attività produttive, qualora gli importi siano superiori ad euro 15.000,00.

La norma prevede poi che in alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164.

Evidente l'analogia con le norme di "resistenza" all'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA e di cui all'articolo 10 del DL 78/2009.

In materia IVA il contribuente che intende utilizzare in compensazione un credito emergente dalla dichiarazione annuale per un importo superiore ad € 15.000,00 deve apporre il visto di conformità sulla stessa.

Lì il meccanismo è il seguente:

- Credito IVA per un importo pari ad € 20.000,00;
- Utilizzabilità senza limitazioni fino a concorrenza dell'importo pari ad € 5.000,00;

- Utilizzabilità con limitazione di primo grado fino a concorrenza dell'importo di € 15.000,00 mediante la preventiva presentazione della dichiarazione IVA;
- Utilizzabilità con azzeramento delle limitazioni mediante la preventiva presentazione della dichiarazione IVA con apposizione del visto di conformità.

Il meccanismo per l'utilizzo in compensazione orizzontale di crediti per imposte dirette è differente:

- Credito IRES per € 20.000,00;
- Il credito è immediatamente utilizzabile in compensazione orizzontale fin dal 1° giorno del periodo di imposta successivo a quello di generazione dello stesso;
- Se il credito in compensazione già utilizzato alla data di presentazione della dichiarazione è superiore alla soglia di guardia (€ 15.000,00) ovvero, se il contribuente ha intenzione di utilizzare in compensazione orizzontale un importo superiore a tale limite, entro il termine massimo di cui all'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997 (termine di presentazione della dichiarazione successiva), allora dovrà apporre il visto di conformità.

Tanto precisato vi è da chiedersi se l'apposizione del visto costituisca una scelta espressa in dichiarazione e se tale scelta possa essere modificata o integrata mediante la presentazione di una dichiarazione successiva.

La giurisprudenza ha insegnato, per principio, che le dichiarazioni sono espressioni di scienza e giudizio e pertanto emendabili, ma anche portatrici di manifestazioni di volontà coincidenti con le scelte opzionali che il dichiarativo propone. Tali scelte, afferma la giurisprudenza, non sono emendabili, ad eccezione dell'ipotesi dell'accertamento dell'errore essenziale e riconoscibile (art. 1427 e ss c.c.), perché espressive di una volontà e di un atto negoziale unilaterale ad efficacia ricettizia.

Sent. **CORTE DI CASSAZIONE – SENTENZA DEL 11 MAGGIO 2012, N. 7294:**

La dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, in cui sia incorso il dichiarante nella sua redazione, è sempre emendabile e ritrattabile per quanto concerne i dati riferibili ad esternazioni di scienza e di giudizio mentre esulano da tale disciplina gli altri errori commessi nella dichiarazione fiscale e relativi alla indicazione di dati riferibili, invece, ad espressione di manifestazioni di volontà negoziale.

Si tratta ora di comprendere se, l'apposizione del visto di conformità possa essere apprezzato come espressione di una scelta esercitata dal contribuente in ordine alla modalità di utilizzo del credito di imposta e, quindi, rientri tra le annotazioni indicate nei dichiarativi espressive di una manifestazione di volontà non emendabile.

L'amministrazione con la circolare 1/2009 in merito alla normativa di limitazione dell'utilizzo in compensazione del credito IVA, "ebbe" modo di esprimersi come segue:

Il contribuente che presenta la propria dichiarazione senza visto di conformità (intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione non oltre il limite di 15.000 euro), può modificare la propria scelta mediante presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa, completa di visto, al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento), ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998. A tal riguardo, si evidenzia che non saranno applicate sanzioni al contribuente che presenti la dichiarazione correttiva entro il termine di scadenza ordinario, mentre sarà applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva/integrativa entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza (si veda risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002).

Tale criterio di qualificazione dell'apposizione del visto di conformità, come espressione di un atto di volontà, è riscontrabile anche con riferimento ai crediti di imposta riconducibili alle imposte dirette.

Pertanto, si ritiene che il contribuente che, avendone la disponibilità, utilizza in compensazione orizzontale un credito IRES, per un importo superiore ad € 15.000,00, laddove non si sia avveduto nell'apporre il visto di conformità con la originaria presentazione della dichiarazione dei redditi (alla scadenza ordinaria del 30 settembre), potrà sanare tale "irregolarità formale" mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa correttiva entro il termine del 29 dicembre 2014, fruendo della riduzione ad 1/10 della sanzione amministrativa, irrogabili per il caso in esame nella misura minima editabile pari ad € 258,00 (art. 1 D. Lgs. 471/1997), prescritta dalla lettera a) comma 1 dell'articolo 13 del D. Lgs. 472/1997 che disciplina il ravvedimento.

Ne deriva che, il contribuente in trattativa, potrà rimettere in carreggiata le compensazioni superiori al limite di legge, pagando una sanzione pari ad € 25,00 senza dover soffrire alcuna altra sanzione amministrativa.

Si segnala che sarà argomento di riflessione l'incrocio tra il termine di 90 giorni prescritto per la correttiva nei termini ai fini della rettifica della scelta con/senza visto, e quello di cui all'articolo 3 comma 8 Ter¹ del DPR 322/1998, il quale prevede che le dichiarazioni dei redditi e ai fini IRAP possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso per la scelta della compensazione, mediante una dichiarazione integrativa da presentare entro 120 giorni.

Due potrebbe essere le evoluzioni interpretative:

1 – La dichiarazione integrativa ai fini della modifica della scelta avente ad oggetto l'utilizzabilità del credito, scelta originariamente fatta per il rimborso da declinare per la compensazione, potrà essere presentata entro il termine lungo di 120 giorni, senza sanzioni (Esclusione della sanzione mai ben chiarita dall'Agenzia delle entrate ma che coincide con la volontà del legislatore);

2 – Laddove la convertita scelta da rimborso a compensazione abbia ad oggetto un credito di imposta (Irpef, Ires Irap etc.) per un importo superiore ad € 15.000,00 il contribuente avrà la possibilità di apporre il visto sulla dichiarazione integrativa anche se, per effetto dell'applicazione della norma in argomento, tale modifica interviene dopo il termine di 90 giorni ed entro il termine dei 120. Anche in tali ipotesi si ritiene non irrogabile alcuna sanzione.

L'agenzia delle entrate, nella circolare 28/E/2014, non ha per niente affrontato i temi in argomento lasciando nell'ombra situazioni pratiche di assoluta attualità.

Non va, infatti, sottaciuto un aspetto di assoluta rilevanza che tende a distinguere la pratica utilizzazione del credito IVA da quella delle imposte dirette: mentre per la prima sussiste un rigoroso sistema di controllo che impedisce utilizzi oltre il limite, per la seconda (crediti imposte dirette), la norma e l'agenzia delle entrate non hanno previsto alcuna forma di controllo preventiva.

Non sarà quindi rara l'ipotesi di utilizzazione fuori controllo ed oltre il limite di 15.000,00 senza l'apposizione del VISTO.

Approssimandosi la prima scadenza utile (29 dicembre) per l'adozione di comportamenti correttivi, ci si augura che l'AE intervenga prontamente ed immediatamente per far luce sui tanti punti di ombra che interessano la compensazione dei crediti delle imposte dirette.

27 ottobre 2014

Mario Agostinelli

18-ter. Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.