

Circolari per la clientela

**Dichiarazioni integrative - Novità
del DL 22.10.2016 n. 193
conv. L. 1.12.2016 n. 225**

1 PREMESSA

Con l'art. 5 del DL 22.10.2016 n. 193, come modificato in sede di conversione nella L. 1.12.2016 n. 225, è stata riformata la disciplina delle dichiarazioni integrative relative:

- alle dichiarazioni dei redditi, IRAP e dei sostituti d'imposta, mediante la sostituzione dei co. 8 e 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/98;
- alla dichiarazione annuale IVA, mediante l'inserimento dei nuovi co. 6-bis, 6-ter, 6-quater e 6-quinquies nell'art. 8 del DPR 322/98.

Scopo principale dell'intervento, anche a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione, è quello di disciplinare in maniera più compiuta:

- le ipotesi in cui è ammessa la dichiarazione integrativa;
- la relativa tempistica;
- i relativi effetti.

2 PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ORIGINARIA

Secondo quanto era stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circ. 25.1.2002 n. 6, § 3.2), la presentazione di dichiarazioni integrative presuppone la presentazione di una valida "dichiarazione originaria":

- tempestivamente, entro i termini ordinari;
- oppure entro i 90 giorni dal termine di scadenza, ai sensi dell'art. 2 co. 7 del DPR 322/98, salva l'applicazione della sanzione per il ritardo.

Dichiarazioni "correttive nei termini"

Anche a seguito dell'intervento del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, deve ritenersi che non rientrino invece nell'ambito applicativo delle disposizioni in materia di dichiarazioni integrative le dichiarazioni presentate nei termini ordinari, in sostituzione di una precedente dichiarazione erronea (c.d. dichiarazioni "correttive nei termini").

3 INTEGRAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI, IRAP E DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA

Il nuovo co. 8 dell'art. 2 del DPR 322/98 stabilisce che le dichiarazioni dei redditi, IRAP e dei sostituti d'imposta (modelli 770) possono essere integrate, mediante la presentazione di una successiva dichiarazione:

- per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta, ovvero di un maggiore o di un minore credito;
- utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione;
- secondo le modalità di presentazione di cui al successivo art. 3 dello stesso DPR 322/98;
- entro i termini per la decadenza del potere di accertamento, stabiliti dall'art. 43 del DPR 600/73;
- salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando la possibilità di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

Rispetto alla precedente disposizione, il nuovo co. 8 ricomprende quindi sia le dichiarazioni integrative "a favore del Fisco" (es. indicazione di una maggiore base imponibile, di una maggiore imposta o di un minore credito), che quelle "a favore del contribuente" (es. indicazione di una minore base imponibile, di una minore imposta o di un maggiore credito), assoggettandole ad una disciplina uniforme.

3.1 TEMPISTICA

Le dichiarazioni dei redditi, IRAP e dei sostituti d'imposta possono essere integrate entro i termini previsti per la decadenza del potere di accertamento, stabiliti dall'art. 43 del DPR 600/73.

Viene quindi eliminata la precedente impostazione che limitava la presentazione delle dichiarazioni integrative "a favore del contribuente" entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza 30.6.2016 n. 13378, avevano infatti confermato l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate secondo cui:

- la dichiarazione integrativa "a favore del contribuente" poteva essere presentata solo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ai sensi del "vecchio" art. 2 co. 8-bis del DPR 322/98;
- qualora, invece, la dichiarazione integrativa fosse stata "a favore del Fisco", poteva essere presentata entro il termine decadenziale per l'accertamento, ai sensi del "vecchio" art. 2 co. 8 del DPR 322/98.

3.1.1 Periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31.12.2016

Per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2016 (periodi d'imposta fino al 2015, per i soggetti "solari"), si tratta quindi:

- del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da integrare;
- ovvero del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da integrare, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia per i reati tributari previsti dal DLgs. 10.3.2000 n. 74.

3.1.2 Periodi d'imposta in corso al 31.12.2016 e successivi

Per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2016 e per quelli successivi (quindi dal periodo d'imposta 2016, per i soggetti "solari"):

- il termine di cui all'art. 43 del DPR 600/73 è invece stabilito al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da integrare;
- non si applica più il raddoppio in caso di violazioni penali tributarie.

3.1.3 Riduzioni dei termini di accertamento

I termini di accertamento ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'art. 43 co. 1 del DPR 600/73, sono ridotti:

- di un anno, a partire dal periodo d'imposta 2011, per i contribuenti che risultano congrui e coerenti con lo studio di settore e hanno assolto correttamente i relativi obblighi comunicativi (art. 10 del DL 201/2011);

- di due anni, per i soggetti che, a partire dal periodo d'imposta 2017, optano per la trasmissione dei dati dei corrispettivi e/o delle fatture e garantiscono anche la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, sulla base di quanto stabilito dal DLgs. 127/2015 e dal DM 4.8.2016.

3.2 AMBITO APPLICATIVO

In base all'ampia formulazione del nuovo co. 8 dell'art. 2 del DPR 322/98, dovrebbe essere possibile integrare le dichiarazioni dei redditi, IRAP e dei sostituti d'imposta per correggere qualunque tipologia di errore od omissione, salvo che sia il legislatore stesso a introdurre una decadenza.

3.2.1 Modifica e riporto delle perdite

In sede di conversione del DL 193/2016, il nuovo co. 8 dell'art. 2 del DPR 322/98 è stato modificato sostituendo il riferimento al maggiore o minore "reddito" con quello al maggiore o minore "imponibile".

Per effetto di tale modifica, non dovrebbero esserci dubbi che sia possibile presentare dichiarazioni integrative per correggere errori od omissioni:

- che determinano una minore o maggiore perdita fiscale;
- oppure che riguardano il riporto delle perdite.

3.2.2 Esercizio di opzioni e "ripensamento" sulle scelte effettuate dal contribuente

Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione e dell'Agenzia delle Entrate:

- l'errore emendabile deve riguardare il contenuto "proprio" della dichiarazione, non la manifestazione di volontà riguardante l'esercizio di un'opzione offerta dal legislatore;
- l'esercizio di opzioni in dichiarazione assumono il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che l'errore fosse essenziale e che fosse conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
- la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa, per modificare un comportamento già assunto, deve quindi essere esclusa qualora la richiesta del contribuente di emendare la propria dichiarazione non sia altro che una richiesta di esercitare nuovamente l'opzione offerta dal legislatore, ma a posteriori, cioè quando la precedente opzione si sia rivelata meno favorevole.

Pertanto, la dichiarazione integrativa deve essere finalizzata a correggere errori od omissioni nell'indicazione di elementi funzionali alla determinazione dell'imponibile o dell'imposta e non anche a modificare scelte più o meno favorevoli.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, ammette la possibilità di rettificare le scelte operate presentando una nuova dichiarazione:

- prima che sia decorso il termine di presentazione della dichiarazione originaria (c.d. "dichiarazione correttiva nei termini");
- oppure entro il termine di 90 giorni dalla ordinaria scadenza, ai sensi dell'art. 2 co. 7 del DPR 322/98.

3.3 COMPENSAZIONE DEL CREDITO RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Il nuovo co. 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/98 disciplina invece la compensazione dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa "a favore del contribuente", derivante dal minore debito o dal maggiore credito d'imposta.

3.3.1 Dichiarazione integrativa presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva

Tale credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (c.d. "compensazione esterna"):

- secondo le regole ordinarie;
- a condizione che la dichiarazione integrativa venga presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Si tratta quindi, ad esempio:

- della dichiarazione integrativa UNICO o IRAP, relativa al 2014, presentata entro il 30.9.2016 (termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2015);
- della dichiarazione integrativa UNICO o IRAP, relativa al 2015, presentata entro il 2.10.2017 (termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2016, considerando che il 30.9.2017 cade di sabato);
- della dichiarazione integrativa UNICO o IRAP, relativa al 2016, presentata entro l'1.10.2018 (termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2017, considerando che il 30.9.2018 cade di domenica).

In pratica, in tal caso si applica la stessa disciplina che era prevista dal "vecchio" co. 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/98.

Errori contabili di competenza

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del DL 193/2016, è stato stabilito che tale disciplina si applica comunque per i casi di correzione di errori contabili relativi alla competenza temporale.

Per questi errori, pertanto, non si applicano le limitazioni alla compensazione previste in caso di dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva.

3.3.2 Dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva

Se la dichiarazione integrativa è presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, infatti, viene stabilito che il relativo credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 (c.d. "compensazione esterna"), ma solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Si tratta quindi, ad esempio:

- della dichiarazione integrativa UNICO o IRAP, relativa al 2014, presentata dopo il 30.9.2016 (termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2015);

- della dichiarazione integrativa UNICO o IRAP, relativa al 2015, presentata dopo il 2.10.2017 (termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2016, considerando che il 30.9.2017 cade di sabato);
- della dichiarazione integrativa UNICO o IRAP, relativa al 2016, presentata dopo l'1.10.2018 (termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2017, considerando che il 30.9.2018 cade di domenica).

Rispetto alla precedente disciplina, per la compensazione del credito derivante dall'integrativa "a favore del contribuente", viene quindi eliminato lo sbarramento temporale legato alla presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, anche se, superato tale limite, la possibilità di compensazione non è "piena" ed "immediata", fermi restando gli ordinari limiti.

Ad esempio, se nel 2017 viene presentata la dichiarazione integrativa di UNICO 2015, relativa al periodo d'imposta 2014, dalla quale emerge un credito, la compensazione potrà avvenire con debiti maturati dal 2018.

Individuazione del "debito maturato"

In relazione alla compensazione in esame, dovrà essere chiarito il concetto di "debito maturato"; in dottrina, infatti, si riscontrano due linee interpretative:

- una, che considera rilevante l'anno di competenza del tributo, come indicato nel modello F24;
- l'altra, invece, che dà rilevanza al momento in cui scade il termine di versamento.

Pertanto, ad esempio, sarebbero da considerare "maturati" nel 2017:

- in base alla prima impostazione, gli acconti da versare per il 2017 e il saldo relativo al 2017 da versare nel 2018;
- in base alla seconda impostazione, il saldo relativo al 2016 da versare nel 2017 e gli acconti da versare per il 2017.

Analoghe considerazioni sono proponibili, ad esempio, in relazione ai versamenti relativi a dicembre che scadono il 16 gennaio dell'anno successivo, quali ritenute d'acconto, IVA mensile, contributi INPS dipendenti, ecc.

3.3.3 Disciplina ordinaria della compensazione

Ai fini della "compensazione esterna" nel modello F24, sono comunque applicabili le ordinarie disposizioni riguardanti:

- i limiti alla compensazione dei crediti per imposte dirette, introdotti dall'art. 1 co. 574 della L. 147/2013 a partire dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, o derivanti da accertamenti esecutivi, per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500,00 euro, ai sensi dell'art. 31 del DL 78/2010;
- il limite annuo alle compensazioni, pari a 700.000,00 euro o un milione di euro (per i subappaltatori edili).

4 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA AI FINI IVA

Modifiche analoghe sono state apportate in relazione all'integrazione delle dichiarazioni annuali IVA, mediante l'inserimento dei nuovi co. 6-bis, 6-ter e 6-quater nell'art. 8 del DPR 322/98, tenendo però conto delle "specificità" dell'IVA.

In precedenza, invece, veniva operato un espresso rinvio ai co. 8 e 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/98, ad opera del co. 6 dell'art. 8 (disposizione che viene appositamente modificata per eliminare tale rinvio).

Il nuovo co. 6-bis dell'art. 8 del DPR 322/98 stabilisce quindi che le dichiarazioni IVA possono essere integrate, mediante la presentazione di una successiva dichiarazione:

- per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta, ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile;
- utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione;
- secondo le modalità di presentazione di cui al precedente art. 3 dello stesso DPR 322/98;
- entro i termini per la decadenza del potere di accertamento, stabiliti dall'art. 57 del DPR 633/72;
- salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando la possibilità di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

Anche in relazione all'IVA viene quindi prevista una disciplina uniforme sia per le dichiarazioni integrative "a favore del Fisco" (es. indicazione di una maggiore base imponibile, di una maggiore imposta o di un minore credito), che per quelle "a favore del contribuente" (es. indicazione di una minore base imponibile, di una minore imposta o di un maggiore credito).

Esercizio di opzioni e "ripensamento" sulle scelte effettuate dal contribuente

Anche in relazione alle dichiarazioni IVA, deve ritenersi applicabile l'orientamento della Corte di Cassazione e dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'esercizio di opzioni e al "ripensamento" sulle scelte effettuate dal contribuente (si veda il precedente § 3.2.2).

4.1 TEMPISTICA

Le dichiarazioni IVA possono essere integrate entro i termini previsti per la decadenza del potere di accertamento, stabiliti dall'art. 57 del DPR 633/72.

Anche in tale ambito impositivo viene quindi eliminata la precedente impostazione che limitava la presentazione delle dichiarazioni integrative "a favore del contribuente" entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

4.1.1 Periodi d'imposta fino al 2015

Per i periodi d'imposta fino al 2015, si tratta quindi:

- del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da integrare;

- ovvero del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da integrare, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia per i reati tributari previsti dal DLgs. 10.3.2000 n. 74.

4.1.2 Periodi d'imposta dal 2016

Per i periodi d'imposta 2016 e successivi:

- il termine di cui all'art. 57 del DPR 633/72 è invece stabilito al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da integrare;
- non si applica più il raddoppio in caso di violazioni penali tributarie.

4.1.3 Riduzioni dei termini di accertamento

I termini di accertamento ai fini IVA, ai sensi dell'art. 57 co. 1 del DPR 633/72, sono ridotti:

- di un anno, a partire dal periodo d'imposta 2011, per i contribuenti che risultano congrui e coerenti con lo studio di settore e hanno assolto correttamente i relativi obblighi comunicativi (art. 10 del DL 201/2011);
- di due anni, per i soggetti che, a partire dal periodo d'imposta 2017, optano per la trasmissione dei dati dei corrispettivi e/o delle fatture e garantiscono anche la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, sulla base di quanto stabilito dal DLgs. 127/2015 e dal DM 4.8.2016.

4.2 UTILIZZO DEL CREDITO RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

I nuovi co. 6-ter e 6-quater dell'art. 8 del DPR 322/98 disciplinano l'utilizzo dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa IVA "a favore del contribuente", derivante dal minore debito o dalla maggiore eccedenza detraibile.

4.2.1 Dichiarazione integrativa presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva

Se tale credito deriva da una dichiarazione integrativa IVA presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere:

- portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale (c.d. "compensazione interna");
- oppure utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (c.d. "compensazione esterna");
- oppure chiesto a rimborso, sempreché ricorrano, per l'anno per il quale è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli artt. 30 e 34 co. 9 del DPR 633/72.

Si tratta quindi, ad esempio, della:

- dichiarazione integrativa IVA relativa al 2014, presentata entro il 30.9.2016 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2015);
- dichiarazione integrativa IVA relativa al 2015, presentata entro il 28.2.2017 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2016);
- dichiarazione integrativa IVA relativa al 2016, presentata entro il 30.4.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017).

4.2.2 Dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva

Se, invece, tale credito deriva da una dichiarazione integrativa IVA presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere:

- chiesto a rimborso, ove ricorrano, per l'anno per il quale è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui ai citati artt. 30 e 34 co. 9 del DPR 633/72;
- oppure utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (c.d. "compensazione esterna"), ma solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

In caso di dichiarazione integrativa IVA presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva:

- non è quindi ammessa la "compensazione interna" del credito che ne deriva;
- valgono le considerazioni svolte in precedenza sull'individuazione dei "debiti maturati" che possono essere compensati nel modello F24 (si veda il § 3.3.2).

Si tratta quindi, ad esempio, della:

- dichiarazione integrativa IVA relativa al 2014, presentata dopo il 30.9.2016 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2015);
- dichiarazione integrativa IVA relativa al 2015, presentata dopo il 28.2.2017 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2016);
- dichiarazione integrativa IVA relativa al 2016, presentata dopo il 30.4.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017).

Si segnala inoltre che il testo originario del DL 193/2016 prevedeva la possibilità di compensazione del credito, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, solo se la dichiarazione integrativa IVA veniva presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Con le modifiche apportate in sede di conversione del DL 193/2016, la nuova disciplina delle dichiarazioni integrative IVA è stata uniformata a quella delle dichiarazioni integrative dei redditi, IRAP e dei sostituti d'imposta.

4.2.3 Disciplina ordinaria della compensazione

Ai fini della "compensazione esterna" nel modello F24, sono comunque applicabili le ordinarie disposizioni riguardanti:

- i limiti alla compensazione dei crediti IVA, introdotti dall'art. 10 del DL 78/2009 e dall'art. 8 del DL 16/2012;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, o derivanti da accertamenti esecutivi, per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500,00 euro, ai sensi dell'art. 31 del DL 78/2010;
- il limite annuo alle compensazioni, pari a 700.000,00 euro o un milione di euro (per i subappaltatori edili).

5 INDICAZIONE DEL CREDITO DERIVANTE DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Il credito derivante dal minore debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa "a favore del contribuente", presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva, deve essere indicato:

- nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa;
- in relazione a tutte le tipologie di dichiarazioni (redditi, IRAP, IVA e sostituti d'imposta).

Ad esempio, se nel 2017 viene presentata la dichiarazione integrativa di UNICO 2015, relativa al periodo d'imposta 2014, dalla quale emerge un credito, i dati richiesti dovranno essere indicati nel modello UNICO 2018, relativo al periodo d'imposta 2017, in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del DL 193/2016, non è più prevista l'indicazione, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa, dell'ammontare del credito eventualmente già utilizzato in compensazione.

6 APPLICAZIONE DELLE SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il riferimento alle sanzioni e al ravvedimento operoso riguarda solo la presentazione di dichiarazioni integrative che correggono errori ed omissioni che sarebbero sanzionabili, quindi non quelle "a favore del contribuente" (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 25.1.2002 n. 6, § 3.2).

Le sanzioni applicabili sono quelle previste per le violazioni commesse e la riduzione delle sanzioni in base al ravvedimento operoso dipende dal momento in cui le violazioni vengono regolarizzate.

Dichiarazioni "correttive nei termini"

Nessuna sanzione amministrativa può comunque essere irrogata in relazione alla presentazione delle dichiarazioni "correttive nei termini", cioè presentate entro l'ordinaria scadenza (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 14.6.2001 n. 55 § 6.1 e ris. Agenzia delle Entrate 14.10.2002 n. 325).

7 EMENDABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE IN SEDE DI ACCERTAMENTO O CONTENZIOSA

Con le modifiche apportate in sede di conversione del DL 193/2016, è stato espressamente previsto che:

- resta ferma per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minor credito o di una minore eccedenza detraibile;
- in relazione a tutte le tipologie di dichiarazioni (redditi, IRAP, IVA e sostituti d'imposta).

La possibilità di emendare la dichiarazione in sede di accertamento o contenziosa prescinde quindi dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

8 DIFFERIMENTO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO IN RELAZIONE ALLE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

È stato inoltre modificato l'art. 1 co. 640 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), in relazione ai termini di decadenza dagli accertamenti (di cui agli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72) applicabili alle dichiarazioni integrative.

Tale norma aveva infatti stabilito che, "limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione", i termini per l'accertamento decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

Per effetto della modifica apportata dal DL 193/2016, viene stabilito che il differimento dei termini di accertamento si applica "limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione":

- impedendo quindi di riaprire la posizione fiscale del contribuente anche con riferimento ad elementi, in un modo o nell'altro, solamente collegati a quelli oggetto di integrazione;
- in relazione a tutte le tipologie di dichiarazioni (redditi, IRAP, IVA e sostituti d'imposta).

9 DECORRENZA

In relazione all'applicazione delle nuove disposizioni sulle dichiarazioni integrative, non è stata prevista una particolare decorrenza.

Pertanto, le stesse devono ritenersi operanti anche:

- in relazione ai periodi d'imposta pregressi ancora emendabili;
- in caso di dichiarazioni integrative "a favore del contribuente" che non sarebbero più state presentabili in base alla precedente disciplina, in quanto era decorso il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Diventano quindi presentabili le dichiarazioni integrative "a favore del contribuente" relative:

- al periodo d'imposta 2011, entro il 31.12.2016;
- al periodo d'imposta 2012, entro il 31.12.2017;
- al periodo d'imposta 2013, entro il 31.12.2018;
- al periodo d'imposta 2014, entro il 31.12.2019.

In caso di presentazione di tali dichiarazioni integrative entro il 31.12.2016, il credito che ne deriva può essere utilizzato in compensazione, nel modello F24, con debiti maturati dal 2017.

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti cogliamo l'occasione per porgere cordiali saluti.

STUDIO FERRARI & GENONI