

La disciplina delle dichiarazioni integrative a seguito della conversione in legge del D.L. 22.10.2016 n. 193

L'art. 5 del DL 22.10.2016 n. 193, come modificato in sede di conversione nella L. 1.12.2016 n. 225, ha disposto **la riforma della disciplina delle dichiarazioni integrative relative**: i) alle **dichiarazioni dei redditi, IRAP e dei sostituti d'imposta** (modello 770), mediante la sostituzione dei co. 8 e 8 bis dell'art. 2 del DPR 322/1998; ii) **alla dichiarazione annuale IVA**, tramite l'inserimento dei nuovi co. 6-bis e 6 ter nell'art. 8 del DPR 322/1998. Con la presente informativa, verranno analizzati **gli aspetti riguardanti**: i) l'ambito di applicazione e la **tempistica di presentazione delle dichiarazioni integrative**; ii) **l'utilizzo del credito che deriva dalle dichiarazioni integrative** "a favore del contribuente"; iii) il **differimento dei termini di accertamento in relazione alle dichiarazioni integrative**; iv) **l'emendabilità della dichiarazione in sede di accertamento o contenziosa**; v) **la decorrenza della nuova disciplina**.

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.

Secondo quanto era stato chiarito dall'Agencia 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**.

OSSERVA

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").

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.

OSSERVA

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**.

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.

OSSERVA

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.

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**.

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**.

Riduzione 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.

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.

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".

OSSERVA

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.**

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.

OSSERVA

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.

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.**

TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA	MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA
Dichiarazione integrativa presentata ENTRO il termine di presentazione della dichiarazione successiva	<p>Tale credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (c.d. "compensazione esterna"):</p> <ul style="list-style-type: none">→ 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. <p>Esempio</p> <p>Si tratta quindi, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none">→ 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). <p>In pratica, in tal caso si applica la stessa disciplina che era</p>

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.

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.

Esempio

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.

Esempio

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.**

Il dubbio



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.

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).

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.

OSSERVA

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.

OSSERVA

Anche in relazione alle dichiarazioni IVA:

- viene 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);

- 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**

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.**

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.**

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. 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.**

Riduzione 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.

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.**

TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA	MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA
<p>Dichiarazione integrativa presentata ENTRO il termine di presentazione della dichiarazione successiva</p>	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> → 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. <p>Esempio</p> <p>Si tratta quindi, ad esempio, della:</p> <ul style="list-style-type: none"> → 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 [1]); → dichiarazione integrativa IVA relativa al 2016, presentata entro il 30.4.2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017[2]).
<p>Dichiarazione integrativa presentata OLTRE il termine di presentazione</p>	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> → chiesto a rimborso, ove ricorrano, per l'anno per il quale è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui ai

1 La dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2016 (Modello IVA 2017) deve essere presentata nel mese di febbraio e comunque entro il prossimo 28 febbraio 2017, mentre la dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2017 e successivi, potrà essere presentata tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo.

2La dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2016 (Modello IVA 2017) deve essere presentata nel mese di febbraio e comunque entro il prossimo 28 febbraio 2017, mentre la dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2017 e successivi, potrà essere presentata tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo.

**della dichiarazione
successiva**

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.

Esempio

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 pre-presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2017).

OSSERVA

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**.

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 subap-paltatori edili).

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).

Esempio

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**.

OSSERVA

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**.

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**.

OSSERVA

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).

Emendabilità della dichiarazione in sede di accertamento

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).

OSSERVA

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

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.

OSSERVA

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).

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**.

OSSERVA

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.