

## DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE CONFLITTO FRA NORMATIVA E MODELLI DICHIARATIVI

di Fabio Balestra

### Premessa

La novità introdotta dal Dl 193/2016 in materia di **dichiarazione integrativa** “a favore” rappresenta senza dubbio una piccola rivoluzione.

Infatti l’attuale formulazione del comma 8 dell’articolo 2 del DPR 322/1998, rispetto alla precedente, non distingue più tra dichiarazione “a favore” del contribuente e dichiarazione “a sfavore”.

Il termine di presentazione che allo stato attuale è il medesimo sia nel caso di integrativa a sfavore che in quello di integrativa a favore coincide con quello per l’accertamento.

Tuttavia resta ancora aperto e a tutt’oggi non ancora chiaro **quando il credito** derivante dall’integrativa a favore sia **utilizzabile** nei casi in cui si vada ad integrare dichiarazioni oltre il termine di invio della dichiarazione dell’anno precedente.

Si rileva infatti un **palese conflitto** fra quanto disposto dalla **norma** e la compilazione dei **modelli dichiarativi**.

### La modifica normativa

L’effetto dell’equiparazione tra integrativa a favore e integrativa a sfavore è **l’allungamento dei termini per “aggiustare” errori** od omissioni che hanno determinato il versamento di maggiori imposte o l’emersione di minori crediti.

**Prima della modifica normativa**, il contribuente, per porre rimedio a errori o dimenticanze a proprio sfavore riferite a dichiarazioni presentate, aveva a disposizione due opzioni:

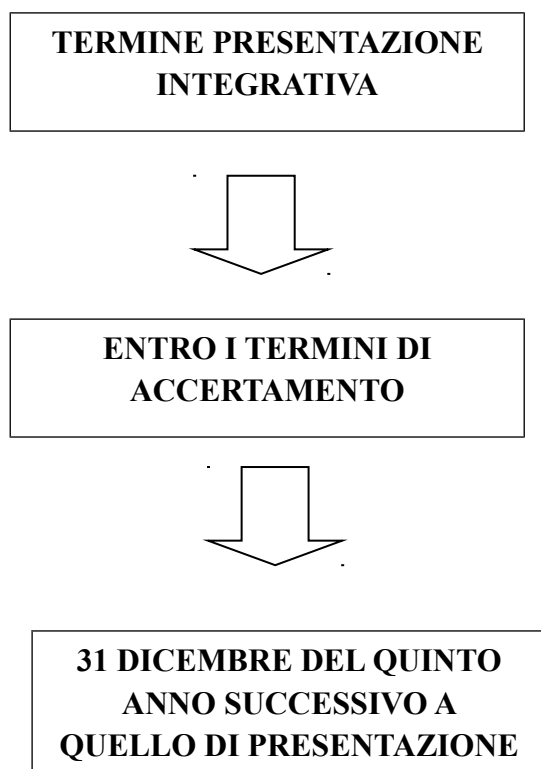
- **integrare, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva**, la dichiarazione originaria facendo emergere quindi un minor debito (o un maggior credito) da utilizzare in compensazione (articolo 2, comma 8-bis, del DPR 322/1998);

- presentare **istanza di rimborso** entro 48 mesi dal versamento del saldo della dichiarazione (articolo 38 del Dpr 602/73).

A seguito dell'entrata in vigore del Dl 193/2016, l'art. 2, c. 8, DPR 322/1998 dispone che le dichiarazioni possono essere integrate, **entro i termini per l'accertamento**, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore debito o di un minore credito.

Pertanto per determinare entro quale termine si può presentare dichiarazione integrativa occorre fare riferimento agli ordinari termini di accertamento.

L'articolo 43 del Dpr 600/1973, (così come modificato dalla L. n. 208/2015 prevede che: "*Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*".



**Termini accertamento**

- art. 43, D.P.R. 600/1973 per le imposte sui redditi, l'IRAP e i sostituti d'imposta;
- art. 57, D.P.R. n. 633/1972 per la dichiarazione IVA.

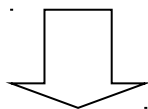
art. 43, D.P.R. 600/1973	Ordinariamente entro il <b>31 dicembre del quinto anno successivo</b> a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria
art. 57, D.P.R. n. 633/1972	Ordinariamente entro il <b>31 dicembre del quinto anno successivo</b> a quello in cui è stata presentata la dichiarazione

**RICORDA**

**I precedenti termini di accertamento, validi per i controlli fino al periodo d'imposta 2015, imponevano la notifica dell'accertamento entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione.**

Anno dell'omissione	Modalità di recupero	Termine prima del Dl 193/2006	Termine dopo il Dl 193/2006
2012	Istanza di rimborso	17/6/2017	17/6/2017
	Integrativa a favore	30/9/2014	<b>31/12/2017</b>
2016	Istanza di rimborso	30/6/2021*	30/6/2021*
	Integrativa a favore	30/9/2018	<b>31/12/2022</b>

Di fatto il D.L. 193/2016 ha riaperto i termini per procedere all'integrazione a favore delle dichiarazioni relative agli anni di imposta 2015, 2014, 2013 e 2012.



### **Sintesi dei termini presentazione integrativa a favore**

- **2012** da inviare entro il 31.12.2017 (termine per la presentazione originaria 30.09.2013)
- **2013** da inviare entro il 31.12.2018 (termine per la presentazione originaria 30.09.2014)
- **2014** da inviare entro il 31.12.2019 (termine per la presentazione originaria 30.09.2015)
- **2015** da inviare entro il 31.12.2020 (termine per la presentazione originaria 30.09.2016)

### **Esempio**

Un contribuente che per l'anno d'imposta 2012 ha presentato la dichiarazione nei termini e ha versato il saldo Irpef alla prima scadenza utile del 16 giugno 2013.

A settembre 2017 si rende conto di non aver dedotto nel 2012 alcuni oneri deducibili (contributi previdenziali)

Sulla base delle vecchie regole non potrebbe più recuperare in alcun modo le maggiori imposte pagate.

Infatti risulterebbe già scaduto sia il termine per presentare una dichiarazione integrativa a favore (30 settembre 2014), sia il termine per presentare istanza di rimborso all'ufficio (17 giugno 2017). In virtù della nuova previsione, oggi ha la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore per l'anno 2012 entro il 31 dicembre 2017 (quarto anno successivo a quello di presentazione)

**A partire** dall'anno d'imposta **2016**, poi, essendo **più lunghi di un anno i termini per la notifica degli accertamenti**, le eventuali maggiori imposte pagate in conseguenza di errori e omissioni potranno essere recuperate entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

**ATTENZIONE**

Un aspetto di sicuro interesse stabilito dal Decreto è riferito ai termini dell'azione di accertamento: la presentazione della dichiarazione integrativa **“a favore”** o **“a sfavore”** comporta lo **slittamento dei termini di decadenza dell'accertamento** a partire dal momento di presentazione dell'integrativa limitatamente agli **elementi oggetto dell'integrazione**.

**Utilizzo del credito da integrativa a favore**

A questo punto occorre tenere presente quanto disposto dall'art 2 comma 8-bis del DPR 322/1998:

*“... 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 d'imposta successivo, il **credito** di cui al periodo precedente può essere utilizzato **in compensazione**, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, 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 tal caso, è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa...”*.

Dunque **nessuna limitazione** nell'utilizzo del credito emergente dalle **integrative a favore presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo**.

Al contrario se l'integrativa viene presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo il **credito** non può essere da subito utilizzato in compensazione ma solo a partire **dal periodo d'imposta successivo e con i debiti maturati a partire da detto periodo**.

Inoltre, la norma prescrive che il credito sia evidenziato nella dichiarazione relativa all'esercizio di presentazione dell'integrativa nell'apposito **quadro DI**.

**Caso 1**

Dichiarazione integrativa a favore per l'anno 2015 presentata entro il 31.10.2017 (termine ultimo per la presentazione del successivo anno d'imposta) da cui emergono euro 5.000 di credito

Il credito è utilizzabile immediatamente nell'anno d'imposta 2017.

**Caso 2**

Dichiarazione integrativa a favore per l'anno 2015 presentata dopo il 31.10.2017, (termine ultimo per la presentazione del successivo anno d'imposta) ma entro il 31.12.2020, da cui emergono euro 5.000 di credito.

Il credito è utilizzabile solo dall'anno d'imposta 2018 cioè il periodo d'imposta successivo a quello successivo a quello nel quale è stata presentata l'integrazione a favore.

Dunque parrebbe che nel caso di **integrative presentate entro l'anno successivo** o di integrativa anche più risalenti ma presentate per correggere "**errori competenza**" (come affermato dalla C.M. n. 8/E del 2017 che supera la complessa procedura voluta dalla C.M. 31E del 2013) non occorra attendere ad utilizzare il **credito** derivante dall'integrativa essendo lo stesso **immediatamente spendibile**.

Al contrario per le **integrative più "vecchie"** occorre **attendere l'anno successivo** a quello di invio dell'integrativa per spendere il credito.

**Il problema in sede di compilazione di dichiarazione dei redditi**

Questo è ciò che emergerebbe dal dettato normativo, tuttavia se si va a compilare il modello dichiarativo pare emergere una situazione estremamente differente.

Infatti al momento della compilazione del modello redditi 2017, anno di invio dell'integrativa, occorre compilare **il nuovo quadro DI**.

Tale quadro, che sotto si riproduce nella sua veste grafica ufficiale, va compilato nel caso in cui sia stata inviata in precedenza una dichiarazione integrativa su annualità (nel caso in esame) 2012, 2013, 2014. Infatti se si integra il 2015 entro il 31 ottobre 2017 (termine di invio della dichiarazione successiva) non occorre compilare quadro DI.

Tale quadro rappresenterebbe in buona sostanza il nuovo **sistema di raccordo** fra crediti derivanti dalle **integrative** inviate e **utilizzo** dei medesimi **crediti**.

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DI1	1	2	3	di cui ( 4	5
				,00 )	,00
DI2				,00	,00
DI3				,00	,00

E' necessario **compilare** tale quadro **anche** nel caso di integrativa presentata per correggere **errori contabili o di competenza**.

E già qui possiamo notare la prima incoerenza.

Infatti ad una interpretazione letterale dell'art. 5 del Dl 193/2016, il credito da integrativa a fronte di un errore contabile dovrebbe sempre potersi utilizzare in compensazione sin dal giorno successivo alla presentazione del modello integrativo.

E ciò non avviene se il credito da integrativa passa dal modello DI perché per effetto della compilazione di tale quadro il credito viene utilizzato direttamente nella dichiarazione incidendo direttamente a RN in riduzione del debito (determinato dalla dichiarazione senza considerare il credito da integrativa) o in aumento del credito.

In buona sostanza **il credito** "targato" con un codice tributo ed un anno di formazione a seguito del ricalcolo da integrativa, **viene riannualizzato per effetto della compilazione del quadro DI** che fa sì che tale credito entri a tutti gli effetti nella dichiarazione contenente in quadro DI e ne venga riassorbito.



**Nota bene**

Questo sta a significare che **se si utilizzasse il credito** da integrativa **prima che questo sia transitato dal modello redditi** non si avrebbe modo di non farlo poi utilizzare di nuovo a seguito della compilazione del quadro DI **duplicando l'utilizzo del credito**.

Inoltre ci si domanda, qualora anche si utilizzasse il credito, con quale anno di competenza targare il credito valutando se sia corretto indicare quello relativo al periodo d'imposta integrato o quello relativo alla dichiarazione che accogli il quadro DI

Procedendo nel ragionamento, se per effetto della compilazione del quadro DI viene compilato il quadro RX sezione I poiché il credito da integrativa impatta direttamente in diminuzione del debito indicato in RN **non vi è modo di indicare che tutto il credito** derivante da integrativa o quota dello stesso sia già stato **utilizzato in compensazione prima della compilazione della dichiarazione**.

Il fatto che sia nel quadro DI che in quello RN non vi sia un rigo destinato ad evidenziare la quota parte del credito eventualmente già utilizzato in compensazione, **porta a concludere che il credito derivante dall'integrativa non può essere utilizzato prima della chiusura della dichiarazione** dei redditi che accoglie il quadro DI (a titolo di completezza si rammenta che l'indicazione dell'utilizzo del credito in dichiarazione era stato originariamente previsto nel testo del decreto legge, ma è stato poi eliminato in sede di conversione).



REDDITI  
QUADRO RX  
Risultato della dichiarazione

PERIODO D'IMPOSTA 2016

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N. 

--	--

SEZIONE I  
Debiti e/o crediti ed eccedenze risultanti dalla presente dichiarazione

Importo a debito risultante dalla presente dichiarazione	Importo a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo
1 <input type="text" value=""/> ,00	2 <input type="text" value=""/> ,00	3 <input type="text" value=""/> ,00
Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione	Credito trasferito al consolidato
4 <input type="text" value=""/> ,00	5 <input type="text" value=""/> ,00	6 <input type="text" value=""/> ,00



Quindi se si compensassero ritenute o contributi o IVA nei mesi di gennaio febbraio o marzo 2018 per effetto dell'invio di una dichiarazione integrativa effettuato nel 2017 ad esempio sull'anno 2013 **non si saprebbe come evitare di dichiarare di avere già utilizzato tali crediti.**

Infatti risulta che **solo nella sezione II del quadro RX sia possibile indicare il credito e la sua compensazione in F 24.**

Senonche la compilazione di tale sezione avviene solo nel caso in cui il credito indicato in DI riguardi un' imposta per il quale non sussiste il corrispondente rigo nella sezione I del quadro RX oppure per il quale nel rigo corrispondente non sia presente la colonna 2.

### Nota bene

E' chiaro che nel momento in cui si decide di utilizzare il credito da integrativa prima di avere compilato la dichiarazione **non si hanno a disposizione tutte queste informazioni.**

SEZIONE II Crediti ed eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni	Codice tributo	Eccedenza o credito precedente	Importo compensato nel Mod. F24	Importo di cui si chiede il rimborso	Importo residuo da compensare	Importo trasferito al consolidato
	1	2	3	4	5	6
RX40		,00	,00	,00	,00	,00
RX41		,00	,00	,00	,00	,00
RX42		,00	,00	,00	,00	,00

### Conclusione

La dichiarazione integrativa a favore rappresenterà una nuova grande opportunità, visto l'ampliamento dei termini di invio, per recuperare crediti con una certa velocità.

Si pensi **ad esempio al recupero dell'IRAP versata dai professionisti** che ragionevolmente non passerà più attraverso istanze di rimborso ma dall'invio di dichiarazioni integrative all'interno delle quali potrà essere richiesto il rimborso o che potranno dare origine a crediti spendibili nei termini sopradetti (operazione quest'ultima non priva di profili di rischio vista la necessità di valutare la posizione del professionista ai fini IRAP da parte dell'agenzia).

Ciononostante occorre bene soppesare, vista l'incoerenza fra normativa e modulistica dichiarativa, se vale la pena anticipare l'utilizzo del credito ai mesi

precedenti la redazione del modello UNICO che accoglie il quadro DI dovendo poi gestire una problematica (momento utilizzo credito) che ad oggi pare nella pratica se non irrisolvibile **molto rischiosa**.

Si ritiene dunque che allo stato attuale sia molto più consigliabile **utilizzare il credito da integrativa solo al momento della redazione del modello redditi** in cui emerge il credito dal quadro DI auspicando che nei prossimi mesi l'Agenzia della entrate prenda atto di tale problematica intervenendo se non naltro sui nuovi modelli dichiarativi.

12 ottobre 2017

Fabio Balestra