

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

16

17 aprile 2017

Mod. REDDITI 2017:

- **dichiarazioni integrative** a favore
- impatto dello scambio di informazioni sul **quadro RW**
- **credito d'imposta "indiretto"** su dividendi e plusvalenze da partecipazioni in CFC
- attività produttive di **reddito agrario**

Patent Box per implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software

Cumulabilità degli **incentivi** legati a **Industria 4.0**

Imputazione temporale dei componenti di reddito per i **soggetti IAS/IFRS adopter**

Dichiarazioni di intento e splafonamento

Regole tecniche C.A.D. per la conservazione di **scritture contabili a rilevanza fiscale**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

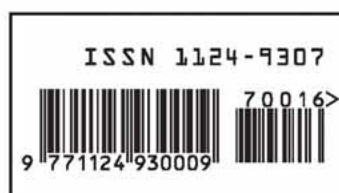
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.



 **Wolters Kluwer**

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218091

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

AUMENTA LA TUA REALTÀ

MERCATI ESTERI

nuove opportunità di business per te e i tuoi clienti

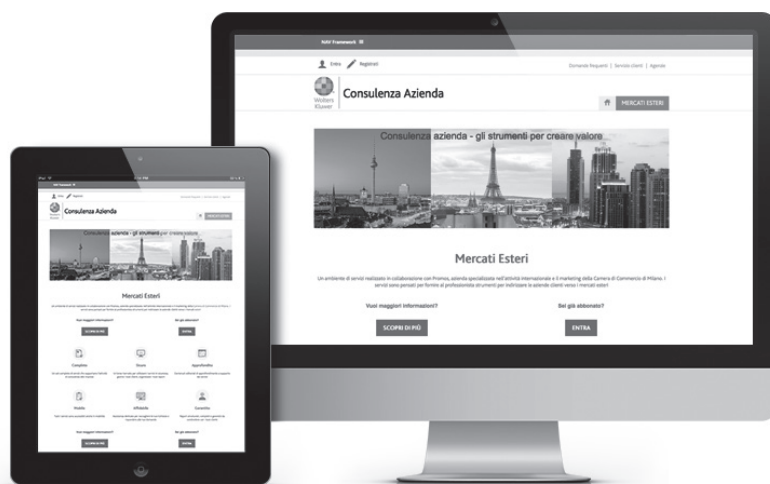


L'esclusivo servizio Wolters Kluwer per il professionista che vuole accompagnare l'azienda nel processo di internazionalizzazione sviluppato in collaborazione con Promos

- **Export check up** per verificare la propensione dell'azienda verso i mercati esteri
- **Primo orientamento** per identificare i mercati potenzialmente più interessanti
- **Credit passport** per certificare l'azienda, ottenere credito dalle banche, presentarsi ai partner.



Scopri di più



Visita il sito: www.consulenzazienda.it

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Rossella Orlandi

Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Dichiarazioni

Le dichiarazioni integrative a favore "approdano" nel Mod. REDDITI 2017	
di Gianfranco Ferranti	1507
Il quadro RW: novità e impatti dello scambio di informazioni	
di Marco Piazza, Monica Laguardia e Alberto Trainotti	1512
Il credito d'imposta "indiretto": modalità di calcolo in dichiarazione e problematiche di diritto transitorio	
di Giuseppe Ascoli e Massimo Pellecchia	1520
Mod. REDDITI 2017 e attività produttive di reddito agrario	
di Alberto Rocchi e Luigi Scappini	1527

Patent Box

Patent Box per implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software	
di Diego Avolio e Michele Pannia	1533

Agevolazioni

La cumulabilità degli incentivi legati a Industria 4.0.	
di Gabriele Sepio e Fabio Massimo Silvetti	1537

Redditi di impresa

Imputazione temporale dei componenti di reddito per i soggetti IAS/IFRS adopter	
di Graziano G. Visentin e Vania Rampado	1541

IVA

Le indicazioni di Assonime su dichiarazioni di intento e splafonamento	
di Margherita Brisacani	1548

Sanzioni

Inosservanza delle regole tecniche C.A.D. nel processo di conservazione di scritture contabili a rilevanza fiscale	
di Omar Salvini	1555

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione - Aggio - Natura retributiva - Configurabilità - Parte del compenso a carico del contribuente - Legittimità - Determinazione secondo la disciplina vigente al tempo dell'attività di riscossione - Necessità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Carbone - Sent. n. 5154 del 7 dicembre 2016, dep. il 28 febbraio 2017) con commento di Enrico Fronticelli Baldell	1563
Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Costi deducibili - Inerenza - Necessità - Spese per la difesa in giudizio di propri dipendenti - Mancanza di ineranza - Indeducibilità	
Accertamento - Differenze inventariali - Soglia minima per l'esercizio del potere accertativo dell'Ufficio - Inesistenza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Tedesco - Sent. n. 6185 del 7 dicembre 2016, dep. il 10 marzo 2017) con commento di Marco Denaro	1567

IVA - Rimborsi - Avvenuta esecuzione del rimborso sul conto fiscale della società richiedente - Successivo accertamento della non operatività della società - Disconoscimento del diritto al rimborso - Ammissibilità - Disapplicazione della disciplina delle società di comodo - Dimostrazione delle ragioni dell'anomalia reddituale - Necessità - Effettuazione di un'operazione non produttiva di reddito - Irrilevanza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Carbone - Sent. n. 6195 del 7 dicembre 2016, dep. il 10 marzo 2017) con Marco Peirolo

1571

Reati tributari - Confisca per equivalente - Sequestro preventivo - Individuazione dei beni da sottoporre a vincolo - Scelta del contribuente - Esclusione

Reati tributari - Confisca per equivalente - Beni e valori sottoponibili a confisca - Polizza assicurativa sulla vita - Ammissibilità - Sequestro in caso di contratto di assicurazione a favore di terzo - Ammissibilità

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Ramacci, Est. Renoldi - Sent. n. 11945 del 10 novembre 2016, dep. il 13 marzo 2017) con commento di Ciro Santoriello

1574

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Sponsorizzazioni ad associazioni sportive dilettantistiche - Spese di pubblicità - Presunzione assoluta di legge - Sussistenza - Deducibilità - Iscrizione dell'associazione al Registro del CONI - Necessità

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T., Pres. Cirillo, Est. Napolitano - Ord. n. 7202 del 10 gennaio 2017, dep. il 21 marzo 2017) con commento di Alessandro Borgoglio

1578

Accertamento - Accertamenti bancari - Dati risultanti dai conti - Utilizzabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria - Prova contraria a carico del contribuente - Prova analitica per ogni versamento bancario - Necessità - Versamenti giustificati come giroconti previa deduzione di spese per esigenze familiari - Sufficienza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Amato, Est. Filippini - Sent. n. 7259 del 19 dicembre 2016, dep. il 22 marzo 2017) con commento di Gabriele Sassara

1582

Commissioni tributarie

Accertamento - Abuso del diritto - Rivalutazione quote di partecipazione - Successiva cessione a società partecipata - Operazione abusiva - Configurabilità - Riqualificazione come distribuzione di dividendi - Legittimità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Bergamo, Sez. III, Pres. Ferraro, Est. Mannella - Sent. n. 25 del 18 novembre 2016, dep. il 2 gennaio 2017) con commento di Fabio Gallio

1587

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

1595

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 5154 del 7.12.2016, dep. il 28.02.2017 (Sez. trib.)	1563
n. 6185 del 7.12.2016, dep. il 10.03.2017 (Sez. trib.)	1567
n. 6195 del 7.12.2016, dep. il 10.03.2017 (Sez. trib.)	1571
n. 11945 del 10.11.2016, dep. il 13.03.2017 (Sez. III pen.)	1574
n. 7202 del 10.01.2017, dep. il 21.03.2017 (Ord.) (Sez. VI civ.-T.)	1578
n. 7259 del 19.12.2016, dep. il 22.03.2017 (Sez. trib.)	1582

Commissioni tributarie

Bergamo, n. 25 del 18.11.2016, dep. il 2.01.2017 (Sez. III)	1595
---	------

Le dichiarazioni integrative a favore “approdano” nel Mod. REDDITI 2017

di Gianfranco Ferranti (*)

L'art. 5 del D.L. n. 193/2016 ha stabilito che la dichiarazione integrativa “a favore” può essere trasmessa anche oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Anche in questo caso è possibile utilizzare il credito risultante dalla stessa in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui la dichiarazione integrativa è presentata. Nelle dichiarazioni dei redditi da presentare nel 2017 sono stati richiesti i dati relativi a tale credito, come previsto dalla norma. Nelle istruzioni l'Agenzia delle entrate ha iniziato a dare soluzione ad alcune delle questioni interpretative poste dalla nuova disciplina.

1. Premessa

Nelle dichiarazioni dei redditi relative a tutte le tipologie di contribuenti è stato inserito il nuovo **quadro DI**, nel quale vanno indicati i dati relativi alle **dichiarazioni integrative a favore “oltre l'anno”** presentate nel 2016.

Nel comma 8-*bis* dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 (1) è, infatti, stabilito che se la dichiarazione integrativa a favore è trasmessa oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito derivante dal **minor debito** o dal **maggiore credito** risultante dalla stessa può essere **chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione** per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa. Qualora, ad esempio, sia stata presentata nel 2016 la dichiarazione integrativa relativa al 2013, dalla quale emerge un maggior credito, lo stesso potrà essere utilizzato in compensazione dei debiti maturati dal 2017 in avanti.

È stato, altresì, previsto che nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene presentata la detta dichiarazione integrativa a favore “è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa”, al fine di consentire il controllo del suo corretto utilizzo.

È stato inoltre **eliminato dal quadro RS il prospetto relativo agli “errori contabili”**, perché nel secondo periodo del detto comma 8-*bis* è stato precisato che “per i casi di correzione degli errori contabili di competenza” resta ferma in ogni caso l'applicabilità delle regole stabilite per l'utilizzo in compensazione del credito emergente dalla dichiarazione integrativa presentata “entro l'anno”. L'Agenzia delle entrate ha, al riguardo, confermato (2) che la procedura che era stata illustrata nella circolare n. 31/E/2013 “deve intendersi superata” dalla nuova disciplina delle dichiarazioni integrative, che consente di correggere anche gli errori contabili. Nel quadro DI è stata inserita un'apposita colonna nella quale va indicato il credito derivante

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Nel testo risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 5, comma 1, del D.L. n. 193/2016, convertito dalla Legge n. 225

dello stesso anno.

(2) Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 2 febbraio 2017.

Approfondimento

Dichiarazioni

dalla correzione di errori contabili di competenza.

Nel frontespizio dei modelli è stata, infine, eliminata dal riquadro “tipo di dichiarazione” la casella “dichiarazione integrativa a favore”, atteso che ormai è stata uniformata la disciplina normativa delle dichiarazioni integrative a favore e a sfavore del contribuente.

Nelle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni in esame sono stati forniti alcuni chiarimenti in merito alle modalità di utilizzazione dei crediti emergenti dalle dichiarazioni integrative “a favore”.

Restano, però, ancora aperte alcune questioni interpretative riguardanti, ad esempio, gli effetti della presentazione delle dichiarazioni integrative dalle quali emergono perdite o maggiori perdite riportabili.

2. La nuova disciplina normativa

L'art. 5 del D.L. n. 193/2016, convertito nella Legge n. 225/2016, ha modificato il disposto dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 ed inserito nel successivo art. 8 del D.P.R. n. 322/1998 i nuovi commi da 6-bis a 6-quinquies (3).

È stato, innanzitutto, stabilito che le dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP, dei sostituti d'imposta e dell'IVA possono essere integrate “a favore” del contribuente **entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice** di cui agli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Se la dichiarazione integrativa a favore è trasmessa **entro il termine** prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo** il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito (o dalla maggiore eccedenza di IVA detraibile) risultante dalla stessa può essere utilizzato in compensazione o, in riferimento all'IVA, portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale o chiesto a rimborso (se ricorrono, per l'anno in cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, del D.P.R. n. 633/1972). Questa previsione è sempre applicabile in caso di correzione di errori contabili di competenza, anche se la dichiarazione integrativa è trasmessa oltre il detto termine.

Qualora la dichiarazione integrativa a favore sia trasmessa **oltre il termine** prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo** il credito derivante dal

minor debito o dal maggior credito (o dalla maggiore eccedenza di IVA detraibile) risultante dalla stessa può essere chiesto a rimborso (se ricorrono, ai fini dell'IVA, i detti requisiti prescritti dal D.P.R. n. 633/1972) o utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa. Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa va indicato, come già evidenziato, il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. In sede di conversione in legge è stata eliminata la previsione dell'obbligo di indicare nella dichiarazione anche “l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione”.

Resta ferma, in ogni caso, 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 minore credito”. La presentazione della dichiarazione integrativa, sia a favore che a sfavore del contribuente, provoca la decorrenza di un **nuovo termine di decadenza per l'accertamento**, a partire dalla trasmissione della stessa dichiarazione, ma per i “solì elementi” oggetto dell'integrazione.

La nuova disciplina delle dichiarazioni integrative “a favore” costituisce una tappa importante sulla strada del miglioramento dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria ed ha eliminato la disparità di trattamento prima esistente tra tali dichiarazioni e quelle “a sfavore”, che era stata confermata dalla Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza del 30 giugno 2016, n. 13378.

Tale presa di posizione aveva provocato - come chiarito nella relazione illustrativa al D.L. n. 193/2016 convertito nella Legge n. 225/2016 - “una eccessiva farraginosità, poiché per ottenere il riconoscimento delle imposte versate in eccesso a causa di errori od omissioni impone, decorso il termine dell'anno, di attivare le procedure di rimborso seguite dal più che probabile giudizio avverso il frequente silenzio-rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria ovvero il diniego espresso alla restituzione” nonché “uno squilibrio in favore del Fisco rispetto al contribuente, dal momento che, mentre il primo ha facoltà di procedere alle rettifiche d'ufficio entro i più ge-

(3) Si veda al riguardo G. Ferranti, “Dichiarazioni integrative a favore: più equilibrato il rapporto tra Fisco e contribuenti”, in *Corr. Trib.*, n. 5/2017, pag. 335.

nerali termini di accertamento, a quest'ultimo è data facoltà di rettificare in proprio favore la dichiarazione, con conseguente possibilità di godere immediatamente dei benefici della rettifica mediante compensazione, unicamente entro i ben più ristretti termini di un anno".

L'art. 5 del citato D.L. n. 193/2016 ha, pertanto, introdotto la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa "a favore" di quella dei redditi, dell'IRAP, dell'IVA e del sostituto d'imposta fino alla scadenza del termine di decadenza dell'accertamento, stabilendo che tale termine inizia nuovamente a decorrere, per i soli elementi oggetto di integrazione, dalla presentazione della stessa dichiarazione.

La Corte di cassazione, Sezione III penale, ha recentemente affermato, nella sentenza n. 6869/2017, che il contribuente va esente da **responsabilità penale** qualora la presentazione della dichiarazione integrativa ridetermini il calcolo dell'imposta evasa, con l'effetto del mancato superamento della soglia di punibilità prevista per il reato.

Resta comunque possibile presentare l'**istanza di rimborso** di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, i cui presupposti ed effetti non sono coincidenti con quelli della dichiarazione integrativa "a favore".

Quest'ultima può essere, infatti, presentata entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice e anche successivamente alla notifica di atti di liquidazione e di avvisi di accertamento e consente al contribuente di utilizzare il credito emergente dalla stessa. Il contribuente è obbligato a effettuare la liquidazione delle imposte e il calcolo del credito spettante e il termine per l'accertamento e l'applicazione delle sanzioni in caso di contestazione da parte dell'Ufficio dei dati emergenti dalla stessa dichiarazione integrativa viene "riaperto".

L'istanza di rimborso può essere, invece, presentata entro il **termine di decadenza di 48 mesi**, a condizione che non siano stati notificati avvisi di accertamento, di liquidazione e bonari e atti di contestazione delle sanzioni e di recupero dei crediti d'imposta e non costringe il contribuente ad effettuare il calcolo del credito spettante, che non può essere utilizzato in compensazione. La richiesta di rimborso comporta, nella maggior parte dei casi, l'impugnazione in sede contenziosa del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria e non ha quale effetto la

"riapertura" del termine per l'accertamento né l'applicazione di sanzioni.

L'ambito di operatività dell'istanza di rimborso risulta, quindi, più limitato di quello delle dichiarazioni integrative.

3. L'entrata in vigore

La nuova normativa è applicabile a partire **dal 24 ottobre 2016**, se le modifiche sono state introdotte dal D.L. n. 193. Quelle inserite nel testo normativo in sede di conversione in legge dello stesso operano, invece, dal 3 dicembre 2016, data di entrata in vigore della Legge n. 225.

La Legge n. 208/2015 ha modificato gli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972, stabilendo dei **termini di decadenza ordinari più estesi**, che sono stati fissati, per gli avvisi di accertamento notificati a partire dal 2016, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Quindi la dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2011 era integrabile entro il 31 dicembre 2016, quella relativa al 2012 è integrabile entro il 31 dicembre 2017 e così via.

Si è posta la questione se la nuova disciplina possa trovare applicazione anche per le dichiarazioni integrative "a favore" presentate "oltre l'anno" ma **anteriormente al 24 ottobre 2016** e per le quali si è già verificata la decadenza del termine per l'accertamento (ed è, quindi, scaduto anche il termine per la "ripresentazione" della dichiarazione integrativa dopo tale data).

Al riguardo è stato osservato (4) che "gli Uffici periferici stanno escludendo tale possibilità e, si ritiene, tale impostazione verrà seguita anche a livello centrale" (5). Tale interpretazione non è stata, però, condivisa, sulla base della considerazione che la nuova normativa rivestirebbe "effetti di chiarificazione" di un principio che era già possibile desumere dalla disciplina precedentemente in vigore. Una tale conclusione appare condivisibile, ma contrasta con la prassi e la presa di posizione della Cassazione a Sezioni Unite che sono state già ricordate.

4. Il quadro DI

Nelle dichiarazioni dei redditi è stato inserito, come detto, il **nuovo quadro DI**, nel quale vanno indicati:

(4) Da D. Deotto, "Dichiarazioni oltre l'anno salve anche prima del D.L. 193", in *Il Sole - 24 Ore* del 20 febbraio 2017, pag. 17.

(5) In tal senso anche Comm. trib. reg. Liguria, sent. n. 14/1/2017.

Approfondimento

Dichiarazioni

- il **codice tributo** relativo al credito derivante dalla dichiarazione integrativa;
- l'**anno** relativo al modello utilizzato per la dichiarazione integrativa (ad esempio 2013 per la dichiarazione integrativa UNICO 2014);
- il **credito** derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa per i casi di integrazione di **"errori contabili di competenza"**;
- il **credito** risultante dalla dichiarazione integrativa (comprensivo di quello di cui al punto precedente) per la **quota non chiesta a rimborso**.

Se nel 2016 sono state presentate più dichiarazioni integrative relative a differenti periodi d'imposta occorre compilare un distinto rigo "per ciascun codice tributo e relativo periodo d'imposta". Nei modelli di dichiarazione relativi ai **soggetti diversi dalle persone fisiche** (società di capitali e di persone ed enti commerciali e non commerciali) è stata richiesta nella prima colonna, in caso di **operazioni straordinarie**, l'indicazione del codice fiscale del soggetto cui si riferisce la dichiarazione integrativa, se diverso dal dichiarante (come nell'ipotesi, ad esempio, della presentazione della dichiarazione integrativa della società incorporata da parte della incorporante).

In merito alle **correzioni degli errori contabili** l'Agenzia delle entrate aveva consentito, nella circolare n. 31/E/2013, l'utilizzo della dichiarazione integrativa anche quale strumento per far confluire nella stessa - presentata "entro l'anno successivo" - le risultanze di tali errori riguardanti il principio di competenza commessi in precedenti periodi d'imposta e, in particolare, per fare emergere gli effetti che tali errori avevano prodotto nel periodo in cui erano stati commessi e, eventualmente, in quelli successivi sino al periodo in relazione al quale viene presentata la dichiarazione integrativa.

In sede di conversione in legge del detto D.L. n. 193/2016 è stata, però, inserita, nel comma 8-bis, secondo periodo, dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, la precisazione che "per i casi di correzione degli errori contabili di competenza" resta ferma in ogni caso l'applicabilità delle regole stabilite per l'utilizzo in compensazione del credito emergente dalla dichiarazione integrativa presentata "entro l'anno".

L'Agenzia delle entrate ha, pertanto, affermato (6) che la procedura della detta circolare n. 31/E "deve intendersi superata" dalla nuova disciplina delle dichiarazioni integrative, che con-

sente di correggere anche gli errori contabili. In tali casi le dichiarazioni integrative vanno eventualmente presentate anche per gli anni successivi a quello in cui è stato commesso l'errore, al fine di tenere conto delle relative "conseguenze".

Nelle dichiarazioni da presentare nel 2017 è stato di conseguenza **eliminato il prospetto "Errori contabili" del quadro RS** ed è stato precisato che i crediti derivanti dalle correzioni in esame vanno esposti distintamente nel prospetto DI, ferma restando la confluenza del relativo credito nell'ambito di quelli derivanti dalla presentazione delle dichiarazioni integrative.

Alcuni contribuenti potrebbero aver utilizzato - dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016, ma anteriormente all'emanazione dei chiarimenti ufficiali - la procedura speciale della circolare n. 31/E/2013. Si ritiene che tali comportamenti siano da considerare legittimi.

Nel comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 è stabilito che 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 imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito".

Il riferimento al maggiore o **minore "imponibile"** è stato introdotto in sede di conversione in legge del Decreto in esame, sostituendo il precedente riferimento al maggiore o minore "reddito".

Si ritiene che si sia inteso in tal modo confermare che dalle dichiarazioni integrative possono emergere anche perdite o **maggiori perdite**. Non è stata, però, espressamente disciplinata la procedura da porre in essere nei casi in cui le dette perdite siano **riportabili in avanti**, nel qual caso dovrebbero essere presentate **dichiarazioni integrative anche per i periodi d'imposta successivi**, al fine di scomputare la perdita (o la maggiore perdita) dal reddito eventualmente dichiarato per tali periodi. In tali casi il credito potrebbe emergere anche da una dichiarazione integrativa successiva a quella nella quale è indicata la detta perdita. Analoghe problematiche si possono porre anche in caso, ad esempio, di riporto in avanti di interessi passivi non dedotti o di eccedenze di ROL di cui all'art. 96 del T.U.I.R. o di eccedenze di ACE.

(6) Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 2 febbraio 2017.