

CORRIERE TRIBUTARIO

5 MARZO

2018

9

DICHIARAZIONI

Disciplina delle dichiarazioni integrative
"a favore"

DETRAZIONI IRPEF

Bonus sulla casa

RISCOSSIONE

Notifica degli atti esattivi

REATI TRIBUTARI

Concorso tra falso in bilancio
e reati tributari

CONSOLIDATO

Perdite della fiscal unit

PRINCIPI COSTITUZIONALI

Antinomie tra norme nazionali ed europee

DOGANE

Valore in dogana e transfer pricing

IVA

Prestazioni di garanzia nei Depositi IVA

FISCALITA' INTERNAZIONALE

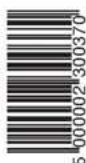
Nozione di stabile organizzazione
nell'economia digitale

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Dichiarazione IVA
- Certificazione degli utili e delle ritenute
- Rottamazione dei ruoli
- Branch Exemption
- Sequestro nei reati tributari
- Diritto al rimborso della TIA
- Contratto di locazione finanziaria

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00230037



5 000002 130037 0



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com



NON HO DUBBI. HO SCELTO IPSOA InPratica

Gli originali volumi IPSOA per avere sempre risposte chiare, immediate e integrate



HO SCELTO IPSOA InPratica PERCHÉ

- ✓ È **intuitivo**, grazie alla struttura chiara dei capitoli e alla grafica per favorire l'immediata individuazione degli argomenti.
- ✓ È **operativo**, grazie ai numerosi casi e puntuali esempi, tratti dalla pratica professionale.
- ✓ È **sempre aggiornato** on line. La versione digitale permette di consultare tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del volume cartaceo, evidenziando le parti modificate e segnalate da un sistema di alert.
- ✓ È **pratico**, grazie a schemi e tabelle che facilitano la lettura e l'individuazione delle informazioni.
- ✓ È **integrato**  con le soluzioni digitali Wolters Kluwer per la consultazione diretta della documentazione ufficiale e per l'approfondimento completo.
- ✓ È completato da Indici: **analitico** esaustivo e dettagliato, **sommario**, degli **adempimenti**, dei casi.

IPSOA InPratica

la nuova collana dove trovare risposte immediate alle domande dei clienti



Consulta l'estratto
e scopri i plus del metodo IPSOA inPratica!
registrazione.wolterskluwer.it/reg/INPRATICAFISCO

Dichiarazioni

Dichiarazioni integrative a favore: i chiarimenti dell'Agenzia non risolvono tutti i dubbi

Inapplicabilità delle sanzioni, impossibilità di utilizzare le dichiarazioni integrative "a catena" per trasformare il credito "ultrannuale" in credito "entro l'anno" e utilizzabilità in compensazione del credito emergente dalle dichiarazioni integrative "ultrannuali" a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione delle stesse. Sono questi gli ultimi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in merito alle dichiarazioni integrative a favore dei contribuenti nel corso di due incontri promossi dalla stampa specializzata. Alcune questioni restano, però, ancora aperte.

di Gianfranco Ferranti

647

IRPEF

Bonus sulla casa prorogati di un anno, con novità per gli incentivi energetici

La Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) ha confermato numerosi bonus riguardanti la "casa". Sono state prorogate la maggior parte delle detrazioni già in vigore nel periodo d'imposta 2017, sia pure con alcune novità riguardanti soprattutto gli incentivi energetici. In talune ipotesi, quando il miglioramento della prestazione energetica è inferiore, la detrazione "rafforzata" è stata ridotta dal 65 al 50%.

di Nicola Forte

655

Riscossione

Riforma della disciplina sulla notifica degli atti esattivi: necessario l'intervento di agenti notificatori abilitati

Dall'esame della riforma alla disciplina sulla notificazione degli atti esattivi operata dal D.L. n. 148/2017, traspare la coerenza legislativa nell'intendere la "notificazione" nell'accezione tecnica che la contraddistingue dalla "comunicazione", esigendo l'intervento di agenti notificatori abilitati e la compilazione di relate, mentre la giurisprudenza continua a ritenere legittima l'attività svolta da un agente postale che agisce, in qualità di nuncius, come ausiliario di un agente notificatore materialmente inesistente.

di Mariagrazia Bruzzone

661

Reati tributari

Il concorso tra falso in bilancio e reati tributari

La constatazione di una violazione penale tributaria, sia derivante dall'utilizzo di falsi documenti attestanti costi inesistenti, sia dall'occultamento di ricavi, comporta per le società di capitali anche una necessaria alterazione delle voci di bilancio, con la conseguenza che potrebbe ipotizzarsi, oltre al delitto tributario, anche, in concorso, quello di false comunicazioni sociali. La circolare della GdF n. 1/2018 interviene anche su questo argomento, fornendo una chiave di lettura volta a escludere nella maggior parte dei casi il concorso tra i due illeciti.

di Antonio Iorio

665

Consolidato

Perdite della fiscal unit salve se la consolidante è incorporata da una SPAC

Con la risoluzione n. 13/E/2018, l'Agenzia delle entrate ha chiarito le conseguenze, in termini di prosecuzione del regime di consolidato fiscale nazionale, dell'incorporazione della società consolidante ad opera di una società non compresa nel perimetro di consolidamento, nel particolare caso in cui quest'ultima sia uno strumento societario appositamente costituito per finalità d'investimento (c.d. Special Investment Vehicle, "SIV"). Superando l'orientamento espresso in precedenti occasioni, l'Agenzia, valorizzando le peculiarità del caso di specie, ha riconosciuto che la fusione per incorporazione della società consolidante ad opera di una SIV estranea alla fiscal unit non determina l'interruzione del consolidato già avviato, dal momento che per effetto di tale operazione non si verifica, né una modifica sostanziale della capogruppo, né il venir meno dei requisiti stabiliti dagli artt. 117 ss. del T.U.I.R. Inoltre, la SIV, pur non essendo formalmente un soggetto neo-costituito, è priva, sotto il profilo sostanziale, di una propria operatività, circostanza che l'Agenzia ha enfatizzato per ammettere il transito delle perdite riportabili del consolidato capeggiato dalla ex consolidante incorporata nel consolidato post fusione presieduto dalla SIV incorporante. L'Agenzia, infatti, ha negato che tale scenario sia riconducibile a quello caratterizzato dall'opzione della capogruppo, stavolta in qualità di consolidata, per un nuovo consolidato fiscale diverso da quello sino a quel momento presieduto, con conseguente impossibilità di applicare in via analogica la disciplina in tema di riattribuzione delle perdite di cui all'art. 13, comma 6, del D.M. 9 giugno 2004.

di Gianfilippo Scifoni

671

Principi costituzionali

Le antinomie tra le norme nazionali e le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali UE

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 269/2017, nel confermare la natura tributaria dei contributi dovuti all'Autorità garante della concorrenza e del mercato (AGCM), affronta la questione della "doppia pregiudizialità", vale a dire delle controversie che possono dare luogo a questioni di illegittimità costituzionale e simultaneamente a questioni di compatibilità con il diritto dell'Unione, riservandosi, pur laddove le norme dovessero apparire self-executing, la cognizione sulle antinomie tra norme della Carta dei diritti dell'Unione Europea e norme nazionali.

di Mario Miscali

679

Dogane

Valore in dogana e transfer pricing: la Corte di Giustizia accelera sul ruling doganale

Con la sentenza resa nella causa C-529/16 del 2017, i giudici della Corte di Giustizia sono intervenuti sul tema dell'accettabilità, ai fini doganali, di un prezzo di trasferimento fissato sulla base di aggiustamenti di fine periodo, in coerenza con i principi OCSE. La decisione si presenta ambivalente e, almeno in apparenza, poco chiara, segnando un punto di arresto rispetto alla chiara produzione di soft law e di rango primario adottata negli ultimi anni in sede internazionale dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane (WCO) e dall'Unione Europea. La posizione dei giudici di Lussemburgo deve essere attentamente vagliata tentando di ricostruirne una intrinseca coerenza che permetta alle imprese di adottare un criterio di riconciliazione tra le diverse discipline rilevanti in materia e di chiarire le modalità operative per la gestione di un tema che, per la verità, appare ancora oggi ad elevato rischio di contestazione.

di Diego Avolio ed Ettore Sbandi

693

IVA

La prestazione della garanzia nei Depositi IVA

La risoluzione n. 5/E/2018 fornisce alcuni chiarimenti in relazione alla disciplina della garanzia introdotta dal D.M. 23 febbraio 2017, al fine di consentire l'applicazione del reverse charge al momento dell'estrazione dei beni nel caso di immissione in libera pratica del bene con introduzione dello stesso nel Deposito IVA. Il quesito interpretativo da cui origina la risoluzione concerne i casi di operatori "super affidabili", per i quali il D.M. esclude l'obbligo di prestare la garanzia al fine di applicare il reverse charge.

di Paolo Centore e Francesco Spaziante

703

Imposte indirette

Niente coacervo per la liberalità indiretta esente da imposta di donazione

Per la prima volta in giurisprudenza si decide se la donazione indiretta, dichiarata esente da imposta di donazione ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 346/1990, sia oggetto del coacervo tra donazioni di cui all'art. 57, comma 1, T.U.S.D.: la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 6497/2017 conclude in senso negativo.

di Angelo Busani

707

Fiscalità internazionale

La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale

Il dilagare dell'economia digitale pone una sfida ai modelli del diritto internazionale in punto di stabile organizzazione. La loro struttura tradizionale, incentrata sui requisiti della materialità e della fissità, è inadeguata a catturare la ricchezza immateriale e a-locale generata dal business digitale. Lo stesso Modello di Convenzione OCSE (e relativo Commentario) - nella sua più recente versione del 2017 -, pur tentando un adeguamento ad alcune forme di attività digitale, non sembra sufficiente ad affrontare la sfida. Cionondimeno, la sede OCSE sembra in ogni caso la più adatta ad affrontare la tassazione dell'economia digitale, ed al riguardo sorgono alcune perplessità sulla scelta recentemente intrapresa dal nostro Paese di disciplinare unilateralmente il fenomeno.

di Stefano Guarino

716



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

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

Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 21 febbraio 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 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 Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (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 - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Dichiarazioni integrative a favore: i chiarimenti dell'Agenzia non risolvono tutti i dubbi

di Gianfranco Ferranti (*)

Inapplicabilità delle sanzioni, impossibilità di utilizzare le dichiarazioni integrative "a catena" per trasformare il credito "ultrannuale" in credito "entro l'anno" e utilizzabilità in **compensazione** del **credito** emergente dalle dichiarazioni integrative "**ultrannuali**" a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione delle stesse. Sono questi gli ultimi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in merito alle dichiarazioni integrative a favore dei contribuenti nel corso di due incontri promossi dalla stampa specializzata. Alcune questioni restano, però, ancora aperte.

Nel corso di due incontri con la stampa specializzata tenutisi il 24 gennaio (1) ed il 1° febbraio 2018 (2) l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente chiarito la disciplina delle dichiarazioni integrative "a favore" introdotta dall'art. 5 del D.L. n. 193/2016 (3), che ha modificato il disposto dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 ed inserito nel successivo art. 8 i nuovi commi da 6-bis a 6-quinquies (4). È stato, in particolare, stabilito che:

- il credito emergente dalle dichiarazioni integrative "ultrannuali" è utilizzabile in compensazione già a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione delle stesse ma lo stesso va riportato nella dichiarazione relativa all'anno in cui è avvenuta l'integrazione e partecipa alla liquidazione della relativa imposta. Però, prima di "procedere all'utilizzo del credito in compensazione esterna nel Mod. F24, è opportuno considerare l'eventuale effetto compensativo interno alla dichiarazione";
- il credito che emerge dalla dichiarazione integrativa a favore "ultrannuale" può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata tale dichiarazione e tale limite tempo-

rale "non può essere superato attraverso l'integrazione 'a catena' di tutte le dichiarazioni, a partire da quella in cui è stato commesso l'errore fino all'ultima dichiarazione utile";

- la presentazione della dichiarazione integrativa a favore del contribuente non è soggetta ad alcuna sanzione.

Si ricorda che 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'imposta sul valore aggiunto, 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

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

(1) Si veda *Italia Oggi* del 25 gennaio 2018.

(2) Si veda *Il Sole - 24 Ore* del 1° e del 2 febbraio 2018.

(3) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225/2016.

(4) 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.

Dichiarazioni

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 il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

La dichiarazione integrativa può essere trasmessa a condizione che sia stata presentata la dichiarazione originaria, anche entro 90 giorni dalla scadenza del relativo termine.

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 "soli elementi" oggetto dell'integrazione.

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".

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.

In risposta all'interrogazione parlamentare del 2 agosto 2017, n. 5-12123 è stato ritenuto che la nuova normativa non possa trovare applicazione per le dichiarazioni integrative "a favore" presentate "oltre l'anno" ma anteriormente al 24 ottobre 2016.

Tale problematica risulta, però, in gran parte superata dal disposto dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998, nel quale è stabilito che 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". Questa previsione normativa ha recepito l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in materia di imposte sui redditi (sentenza n. 13378/2016) e di IVA (sentenze nn. 17757/2016 e 17758/2016), ribadito in numerose sentenze successive della stessa Corte (5), nelle quali è stato riconosciuto che il minor debito d'imposta o il maggior credito può essere riconosciuto in sede contenziosa anche se la dichiarazione integrativa è stata presentata oltre il termine precedentemente stabilito dalla norma.

La dichiarazione integrativa ha, però, un ambito applicativo più ampio, in quanto può essere presentata anche per effettuare rettifiche non strettamente correlate ad errori commessi dai contribuenti. Il principio del *favor rei* dovrebbe, tuttavia, in ogni caso impedire l'irrogazione delle sanzioni.

Il credito derivante dalle dichiarazioni "ultrannuali"

Nel comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 è contenuta, come detto, la disciplina del credito o del maggior credito che emerge dalla dichiarazione integrativa, distinguendo a seconda che la stessa sia presentata:

- entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo: in tal caso il credito può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, per eseguire il versamento dei debiti maturati a partire dalla

(5) Cfr., da ultimo, la sent. n. 2220/2018, ord. nn. 29555/2017, 21803/2017, 20250/2017 e 16286/2017.

data di presentazione della stessa dichiarazione integrativa;

- oltre il detto termine: il credito può in questa ipotesi essere utilizzato in compensazione "per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa".

A quest'ultimo riguardo si era posta la questione relativa al corretto significato da attribuire alla locuzione "debiti maturati", in quanto la stessa era stata interpretata sia come riferimento "all'anno di competenza del tributo come indicato in F24" (6) che come somme da versare nell'anno successivo ma che possono essere anche relative allo stesso periodo nel corso del quale è presentata la dichiarazione integrativa (ad esempio, se quest'ultima è stata presentata nel 2016 il credito emergente dalla stessa potrebbe essere compensabile con l'IRPEF da versare a saldo di quella dovuta per il 2016, emergente dalla dichiarazione dei redditi presentata nel 2017) (7).

Nelle dichiarazioni dei redditi (a partire da quelle presentate nel 2017) è stato inserito il nuovo quadro "DI", nel quale vanno evidenziati i saldi a credito derivanti dalle dichiarazioni integrative a favore presentate "oltre l'anno" e nelle istruzioni è stato precisato che l'importo del credito concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito, risultante dalla stessa dichiarazione dei redditi. Pertanto, il credito che emerge dalla dichiarazione integrativa risulta utilizzabile anche per compensare le imposte relative all'anno nel quale la stessa è stata presentata.

IL PARERE DELL'AGENZIA

Credito derivante

dalle dichiarazioni "ultrannuali"

Il credito emergente dalle dichiarazioni integrative "ultrannuali" è utilizzabile in compensazione già a partire dal **1° gennaio dell'anno successivo** a quello di presentazione delle stesse. Tale credito partecipa, però, alla **liquidazione dell'imposta emergente dalla dichiarazione relativa all'anno in cui è avvenuta l'integrazione e, "prima di procedere all'utilizzo del credito in compensazione esterna nel Mod. F24, è opportuno considerare l'eventuale effetto compensativo interno alla dichiarazione"**.

Anche nelle istruzioni della dichiarazione IVA si afferma che l'importo del detto credito concorre alla determinazione del saldo annuale.

Era emerso, inoltre, il dubbio che il credito non potesse essere utilizzato prima della sua compensazione con le imposte dovute in base alla dichiarazione. Nei modelli non è stato, infatti, inserito un rigo nel quale evidenziare eventuali diverse utilizza-

zioni del credito effettuate nei primi mesi dell'anno.

In merito ai crediti emergenti dalle dichiarazioni integrative presentate per correggere errori contabili - che, come già evidenziato, sono immediatamente utilizzabili in compensazione - le istruzioni precisano, invece, che gli stessi vanno trattati come le eccedenze di imposta risultanti dalla precedente dichiarazione e va indicato l'ammontare già utilizzato.

Il principio della utilizzabilità del credito in compensazione per la sola parte dello stesso eventualmente eccedente l'imposta liquidata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stata presentata la dichiarazione integrativa "a favore" non trova, però, un chiaro riscontro nel testo normativo (8).

Nell'incontro del 1° febbraio 2018 l'Agenzia delle entrate ha affrontato tale questione affermando che "il credito emergente dalle dichiarazioni integrative 'ultrannuali' è utilizzabile in compensazione già a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione delle medesime (nell'esempio proposto, già a partire dal 1° gennaio 2018), non essendo necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'impo-

(6) Così L. Gaiani, "La compensazione debutta a febbraio", in *Il Sole - 24 Ore* dell'8 novembre 2016, pag. 46.

(7) In base, invece, all'altra interpretazione la compensazione avrebbe potuto essere effettuata, nello stesso caso, soltan-

to con l'IRPEF da versare come acconto per il 2017.

(8) Cfr. G. Ferranti, "Le dichiarazioni integrative a favore approdano nel Mod. REDDITI 2017", in *il fisco*, n. 16/2017, pag. 1507.

Dichiarazioni

sta in cui è stata eseguita l'integrazione (nel caso di specie la dichiarazione annuale per l'anno 2017)".

È stato, pertanto, chiarito che il credito può essere utilizzato anche prima della sua compensazione con le imposte dovute in base alla dichiarazione. Tale precisazione è senz'altro corretta e conforme al disposto normativo sopra ricordato.

La successiva precisazione contenuta nella risposta al quesito non risulta, però, altrettanto chiara.

È stato, infatti, affermato che "tuttavia, si deve tenere conto che il credito in parola, per effetto del riporto nella dichiarazione relativa all'anno in cui è avvenuta l'integrazione, partecipa alla liquidazione della relativa imposta, determinando, a seconda dei casi, un minore debito d'imposta (per effetto dello scomputo interno alla dichiarazione) oppure una maggiore eccedenza a credito. Pertanto, prima di procedere all'utilizzo del credito in compensazione esterna nel Mod. F24, è opportuno considerare l'eventuale effetto compensativo interno alla dichiarazione". Tale formulazione fa sorgere il dubbio se vada tenuto conto del detto effetto compensativo in dichiarazione già in sede di utilizzo del credito a partire dal 1° gennaio ovvero soltanto dopo la compensazione effettuata in sede di dichiarazione. Si ritiene che quest'ultima interpretazione sia da preferire, perché la norma richiede solo l'indicazione del credito in dichiarazione e in caso contrario verrebbe di fatto vanificata la possibilità di utilizzo in compensazione all'inizio dell'anno. Nella risposta si afferma, peraltro, che "è opportuno" e non obbligatorio considerare l'effetto compensativo interno alla dichiarazione.

Si ritiene, quindi, possibile far partecipare alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione soltanto l'importo del credito che residua dopo l'utilizzo dello stesso nei precedenti mesi dell'anno.

Le dichiarazioni integrative "a catena"

Nello stesso incontro del 1° febbraio 2018 l'Agenzia delle entrate ha, inoltre, risposto al quesito se "un contribuente che deve rettificare a proprio favore una dichiarazione oltre il termine di presentazione del modello relativo al periodo d'imposta successivo, può utilizzare la c.d. integrativa 'a catena', così da riportare il credito nella dichiarazione integrativa più vicina (entro l'anno) e quindi usare subito il credito in compensazione".

Al riguardo la stessa Agenzia ha innanzitutto ricordato che "mentre il credito derivante dalla dichiarazione integrativa a favore presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo, può essere utilizzato in compensazione già a partire dal giorno successivo all'integrazione, quando la dichiarazione integrativa a favore è presentata oltre detto termine (c.d. integrative 'ultrannuali') il maggior credito d'imposta ivi emergente può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17, del D.Lgs. n. 241 del 1997, solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata l'integrativa". Di conseguenza, "il limite temporale all'utilizzo in compensazione dei maggiori crediti emergenti dalle dichiarazioni 'ultrannuali', non può essere superato attraverso l'integrazione 'a catena' di tutte le dichiarazioni, a partire da quella in cui è stato commesso l'errore fino all'ultima dichiarazione utile, non essendo tale procedimento conforme alle nuove regole di integrazione disposte dalle norme di riferimento sopra richiamate".

Al riguardo è stato affermato (9) che quest'ultima precisazione sarebbe "non in linea con il dettato normativo, in quanto si chiede il comportamento da tenere nell'ipotesi in cui con l'integrativa si passi da un reddito imponibile ad una perdita. L'autoliquidazione a favore, infatti, genererà sia un credito che una perdita che tuttavia, per essere impiegata, necessita di

(9) Da R. Giorgetti, "No alle integrative a catena", in *Il Sole - 24 Ore* del 6 febbraio 2018, pag. 22.