



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017  
N.RF006

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

# INFO FISCO

www.redazionefiscale.it

La Nuova Redazione Fiscale

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>INTEGRATIVE A FAVORE - NUOVI TERMINI E PROCEDURE OPERATIVE</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	D.L. 193/2016, ART. 1 C. 131 L. 208/2015, ART. 8 DPR 322/98
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>16/01/2017</b>

*Sintesi: dal 24/10/2016, data di entrata in vigore del DL 193/2016:*

- la dichiarazione dei redditi (Unico)
- la dichiarazione IRAP
- la dichiarazione dei sostituti d'imposta (770)
- e la dichiarazione IVA

*trasmessa per correggere errori od omissioni:*

- che hanno determinato l'indicazione di un maggior reddito o di un maggior debito d'imposta o di un minor credito (cd. "a favore") nella dichiarazione originaria
- può essere presentata entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento

*con disposizione che si ritiene non possa che avere un effetto retroattivo:*

- entro il 31/12/2017 potrà essere presentata dichiarazione integrativa a favore sul periodo 2012
- entro il 31/12/2018 potrà essere presentata dichiarazione integrativa a favore sul periodo 2013 e così via.

L'articolo 5 del DL 193/2016 (cd. "Decreto Fiscale"):

➔ **ha ampliato la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore"**

- entro gli stessi termini previsti per l'invio della dichiarazione integrativa a "sfavore" (cioè entro i termini di prescrizione dell'annualità)
- ai fini sia dei **redditi/IRAP/770** che, in modo del tutto omogeneo, ai fini **Iva** (art. 8 commi da 6-bis a 6-quater Dpr 322/98)

➔ **disciplinandone le modalità di utilizzo** del credito in essa riveniente.

Nel disciplinare tale aspetto, sebbene il Legislatore utilizzi distinte previsioni normative, si prevede un **meccanismo applicativo analogo**:

- ⇒ sia per le imposte sui redditi, l'IRAP ed i sostituti d'imposta
- ⇒ che per l'IVA (aggiungendo un nuovo comma 6-ter all'art. 8 Dpr 322/1988)

distinguendo a seconda che la dichiarazione integrativa sia presentata:

a)	<b>Termine breve</b>	<b>entro</b> il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo
b)	<b>Termine lungo</b>	<b>oltre</b> il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo

## PRIMA DELLE MODIFICHE NORMATIVE

La Cassazione a Sezioni Unite n. 13378 del 30/06/2016, in esito ad un contrastato percorso giurisprudenziale, aveva definitivamente chiarito l'ambito di applicazione della dichiarazione "integrativa a favore", sancendo che:

- la possibilità di emendare la dichiarazione presentata (redditi, Iva, ecc.) per correggere errori/omissioni mediante dichiarazione "integrativa" che riporti l'indicazione di:

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

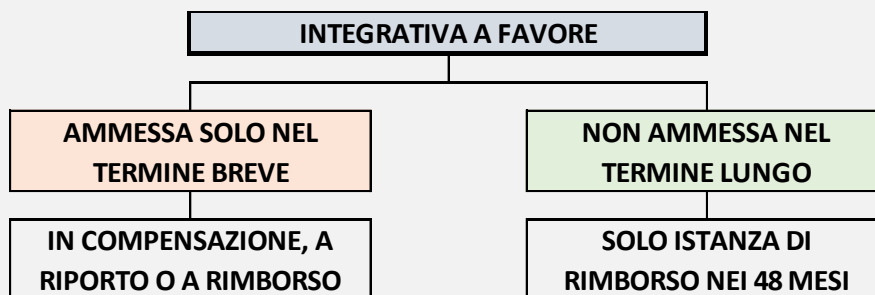
REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

- un minor reddito o, comunque, un minor debito d'imposta o un maggior credito ("a favore"):
  - ✓ è esercitabile entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa a periodo d'imposta successivo (cd. "termine breve")
  - ✓ ed il credito eventualmente risultante è utilizzabile in compensazione (oltre tale termine rimane la sola possibilità del rimborso)
- un maggior reddito o, comunque, un maggior debito d'imposta o un minor credito ("a sfavore"):
  - ✓ è esercitabile entro il termine di decadenza del potere di accertamento (31/12 del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per i periodi d'imposta fino al 31/12/2015)
- il rimborso dei versamenti è esercitabile entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento (art. 38 Dpr 602/73)

La Cassazione sanciva, poi, che, a prescindere dalle modalità e dai termini di cui alla dichiarazione integrativa e dall'eventuale istanza di rimborso presentata, in sede contenziosa il contribuente poteva sempre opporsi alla pretesa tributaria dell'Amministrazione, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi in dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

#### SITUAZIONE EX-ANTE



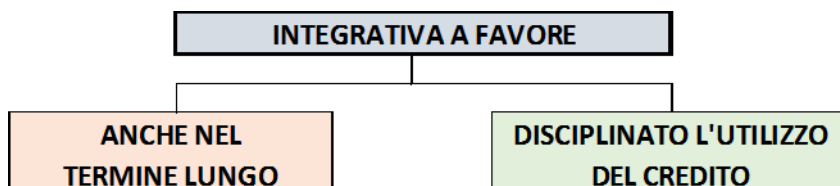
#### DOPO LE MODIFICHE NORMATIVE

Con la modifica dell'art. 2 Dpr 322/98 viene disciplinata *ex lege*:

- la **possibilità di presentare una dichiarazione integrativa anche nel "termine lungo"** (art. 2 c. 8 Dpr 322/98)
- le **modalità di utilizzazione del credito** che riviene dalla dichiarazione integrativa (art. 2 c. 8-bis Dpr 322/98)
- il fatto che gli errori commessi a proprio sfavore possono sempre essere riconosciuti in sede contenziosa o precontenziosa.



**N.B.**: il contribuente ha interesse a presentare la dichiarazione per recuperare quanto versato in eccedenza o per evidenziare un maggior credito e **non deve versare alcuna sanzione**.



## INTEGRATIVE A FAVORE E TERMINI DI ACCERTAMENTO

La disposizione normativa non detta precisi limiti temporali di applicazione e pertanto:

→ si ritiene applicabile anche per i **periodi d'imposta precedenti al 2015**.



**N.B.:** In termini pratici questo significa che si potrà rimettere mano alle dichiarazioni **antecedenti** al periodo d'imposta 2015 per correggere errori o omissioni a favore del contribuente.

Nel dettare i nuovi termini per l'invio della dichiarazione integrativa a "favore" il Legislatore fa riferimento **agli ordinari termini di decadenza dell'accertamento**

→ che sono diversi a seconda che si tratti:

- ✓ del **periodo d'imposta 2015** (UNICO 2016) e successivi
- ✓ o i **periodi d'imposta antecedenti al 2015** (fino a UNICO 2015, periodo d'imposta 2014).

**NEW**

**NOVITA':** l'art. 1 c. 131 L. 208/2015, a valere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2016 in poi:



- **abrogato il raddoppio dei termini** per le violazioni penali (così, il termine di decadenza dell'accertamento per il 2016 scade il 31/12/2022)
- **ampliato i termini "ordinari" di accertamento**; in particolare, i "nuovi" artt. 43 DPR 600/73 e 57 DPR 633/72 stabiliscono che l'avviso di accertamento sarà notificato, a pena di decadenza, entro il 31/12:
  - **del 5° anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione
  - **del 7° anno successivo** se si è in presenza di dichiarazione omessa o nulla.

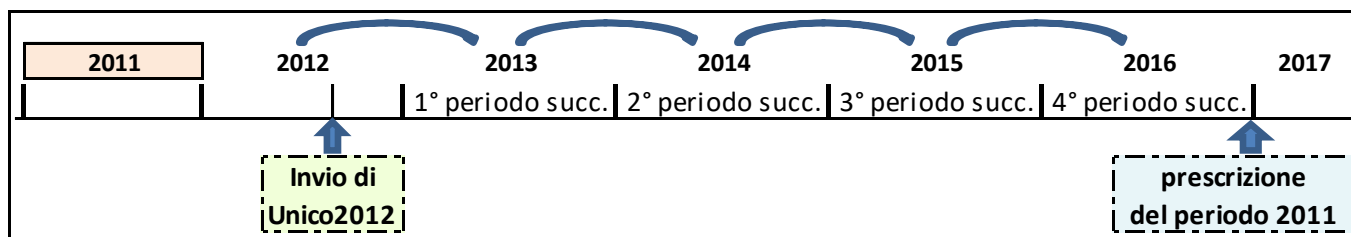
### PERIODI D'IMPOSTA FINO AL 2015 (UNICO 2016)

I termini entro i quali l'Ufficio deve notificare, a pena di decadenza, l'avviso di accertamento:

- per le imposte sui redditi ed Irap (in entrambi i casi trova applicazione l'art. 43 Tuir)
- per l'IVA (art. 57 DPR 633/72)

sono differenziati come segue:

DICHIARAZIONE	TERMINE DI DECADENZA
<b>PRESENTATA</b> (anche se tardiva <u>entro</u> 90gg)	<b>31/12 del 4° anno successivo</b> a quello in cui si è presentata tale dichiarazione (pertanto del 5° anno successivo al periodo di riferimento)   <u>Esempio:</u> entro il <b>31/12/2016</b> dovevano, a pena di decadenza, essere notificati gli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta <b>2011</b> (Unico 2012) Entro tale termine vi era la possibilità di presentare l'integrativa a favore relativamente al periodo d'imposta <b>2011</b>
<b>OMESSA</b> (anche se tardiva <u>oltre</u> 90gg)	<b>31/12 del 5° anno successivo</b> a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata (pertanto del 6° anno successivo al periodo di riferimento).   <u>Esempio:</u> entro il <b>31/12/2016</b> dovevano essere notificati gli avvisi relativi al periodo d'imposta <b>2010</b> (Unico 2011).



**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



**NOTIFICA:** si ricorda che per il:

- **mittente:** la notifica (termine per la prescrizione) si considera effettuata alla **data della spedizione** (sia nel caso di spedizione per posta che nel caso di notifica tramite ufficiale giudiziario - Cass. n. 4883/2012 e n. 351/2014; Corte Cost. sent. 28/2004)
- **destinatario:** il termine che ha inizio dalla notifica (termine iniziale per l'impugnazione) decorre dalla **data in cui l'atto è stato ricevuto.**

### DAL PERIODO D'IMPOSTA 2016 (UNICO 2017)

I termini entro i quali l'Ufficio deve notificare, a pena di decadenza, l'avviso di accertamento:

- per le imposte sui redditi ed Irap (in entrambi i casi trova applicazione l'art. 43 Tuir)
- per l'IVA (art. 57 DPR 633/72)

sono differenziati come segue:

DICHIARAZIONE	TERMINE DI DECADENZA
<b>PRESENTATA</b> (anche se tardiva entro 90gg)	<b>31/12 del 5° anno successivo</b> a quello in cui si è presentata tale dichiarazione (pertanto dal 6° anno successivo al periodo di riferimento)
<b>OMESSA</b> (anche se tardiva oltre 90gg)	<b>31/12 del 7° anno successivo</b> a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata (pertanto del 8° anno successivo al periodo di riferimento).

Alla luce dei termini di accertamento indicati, nella seguente tabella si riepilogano le scadenze da rispettare per presentare una **integrativa a favore** in relazione ai vari periodi d'imposta:

I TERMINI PER INTEGRARE A FAVORE	PERIODI D'IMPOSTA FINO AL 2015	
	<del>UNICO 2012 (per. 2011)</del>	<del>31/12/2016</del>
	UNICO 2013 (per. 2012)	31/12/2017
	UNICO 2014 (per. 2013)	31/12/2018
	UNICO 2015 (per. 2014)	31/12/2019
	UNICO 2016 (per. 2015)	31/12/2020
	PERIODI D'IMPOSTA DAL 2016 IN POI	
	UNICO 2017 (per. 2016)	31/12/2022
	UNICO 2018 (per. 2017)	31/12/2023
	UNICO 2019 (per. 2018)	31/12/2024

ESEMPIO 1: DICHIARAZIONE INTEGRATIVA "A FAVORE" UNICO 2016	
ANTE DECRETO FISCALE	POST DECRETO FISCALE
Con la precedente normativa il modello UNICO 2016 si poteva integrare "a favore" del contribuente solo entro il <b>30.09.2017</b> .	Con la nuova normativa il <b>modello UNICO 2016</b> si può integrare "a favore" del contribuente fino al <b>31.12.2020</b>

ESEMPIO 2: DICHIARAZIONE INTEGRATIVA "A FAVORE" UNICO 2017	
ANTE DECRETO FISCALE	POST DECRETO FISCALE
Con la precedente normativa il modello UNICO 2017 si poteva integrare "a favore" del contribuente solo entro il <b>30.09.2018</b> .	Con la nuova normativa il <b>modello UNICO 2017</b> si può integrare "a favore" del contribuente fino al <b>31.12.2022</b>

### Esempio3

Un contribuente è intenzionato a presentare il Mod. **Unico 2015** (periodo d'imposta 2014), non avendo indicato elementi da cui scaturisce un maggior credito Irpef di €1.000.  
In tale caso la dichiarazione integrativa a favore potrà essere presentata entro il **31.12.2019**.

## DICHIARAZIONE INTEGRATIVA E TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

Per effetto della L. 190/2014 (confermato dall'art. 5 del DL 193/2016 convertito), in caso di "integrativa" (art. 2 DPR 322/98) o ravvedimento operoso i **termini di decadenza per l'accertamento** delle imposte sui redditi/IVA:

- limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione: sono **calcolati assumendo come riferimento la dichiarazione integrativa**
- per gli altri componenti di reddito non oggetto di modifica: si applicano i termini ordinari.

### Esempio3

Il sig. Bianchi ha presentato a settembre 2016 un modello Unico 2015 "integrativo" effettuando una variazione in aumento su spese di rappresentanza indebitamente dedotte.  
Il termine di decadenza spirerebbe il 31/12/2019, ma, in relazione alle spese di rappresentanza oggetto della dichiarazione integrativa, la decadenza si verifica il 31/12/2020.  
In tal caso, non rileva che sia intervenuta la L. 208/2015, che ha aumentato di 1 anno i termini di decadenza per l'accertamento; l'annualità oggetto di ravvedimento è il 2014, dunque continua ad operare il termine del 31/12 del 4° (e non del 5°) anno successivo.



**Nota:** anche i termini per la notifica della **cartella di pagamento** (attività di liquidazione di imposte/contributi, rimborsi e controllo formale), riferita alla "integrativa" decorrono dalla data di presentazione della stessa, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione.

## INTEGRATIVA NON PRESENTATA - ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

La possibilità di far valere in sede contenziosa o in adesione con l'Ufficio il credito derivante da errori commessi a proprio danno da parte del contribuente, **senza alcuna necessità di presentare una dichiarazione integrativa**:

- ⇒ già ammessa nella prassi dell'Agenzia e riconosciuta dalla giurisprudenza
- ⇒ assume ora al rango di norma primaria.



**Nota:** come anticipato, la giurisprudenza aveva sancito che la dichiarazione originaria potesse essere corretta anche in sede contenziosa per opporsi alla pretesa del fisco basata sulla dichiarazione originaria errata; il caso era quello dell'impugnazione di una cartella di pagamento in seguito ad avviso bonario non gravato sulla scorta di una dichiarazione formalmente errata (Cass. SSUU 30/06/2016 n. 13378; in senso analogo Cass. 3/11/2015 n. 22433; Cass. 1/04/2015 n. 6665; Cass. 12/12/2014 n. 26187).

### Esempio4

La Gamma Srl ha determinato il reddito del periodo 2014 in € 100.000; tuttavia in sede di presentazione di Unico 2015 erroneamente esposto un reddito di € 110.000.  
In seguito all'avviso bonario, la società potrà chiarire l'errore commesso:

- sia in sede precontenziosa (istanza di sgravio dell'avviso bonario)
- in sede contenziosa (laddove l'ufficio mettesse ruolo gli importi).



**Nota:** al di là del caso poco frequente di un errore materiale commesso, la portata della norma potrebbe essere ben più ampia; in particolare potrebbe riguardare tutti quei casi in cui:

- a seguito della mancata imputazione a conto economico di un componente negativo di reddito
- l'ufficio disconosca la deducibilità del costo.

In tal caso, l'Ufficio diventerebbe tenuto comunque a riconoscerlo (anche senza obbligare la società a presentare dichiarazione integrativa sul periodo d'imposta interessato), una volta verificata la effettività ed inerenza della spesa sostenuta; in caso contrario, spetterà alla Commissione tributaria riconoscere la deducibilità del costo.

REDDITI , IRAP E 770
Art. 2 DPR 322/98 POST DL 193/2016 convertito
8-bis. 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.

IVA
Nuovo comma dell'Art. 8 DPR 322/98 POST DL 193/2016 convertito
6-quinquies. 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 una minore eccedenza detraibile".

#### INTEGRATIVA A FAVORE - MODALITA' DI PRESENTAZIONE

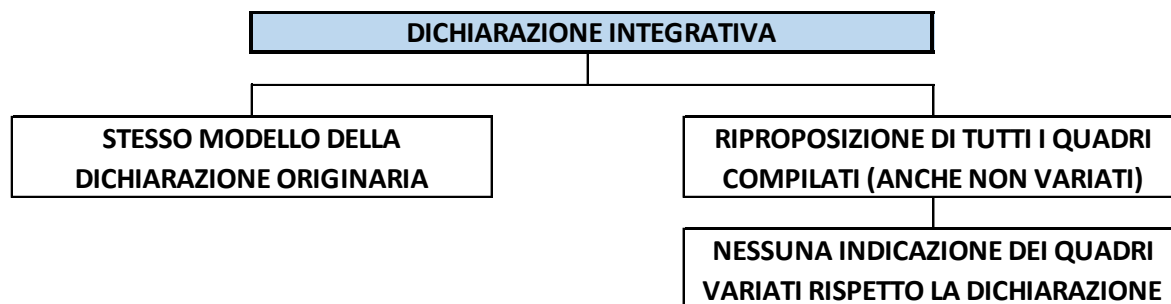
Le istruzioni ai singoli modelli di dichiarazione prevedono che la dichiarazione integrativa vada presentata:

- secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria
- deve essere **completa di tutte le sue parti**
- va utilizzato un **modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce** la dichiarazione.



**Nota:** vanno, dunque, ripresentati anche i quadri che non sono stati modificati, a nulla rilevando il fatto che - solo nelle dichiarazioni integrative a sfavore occorre utilizzare nel frontespizio l'apposita codifica (1, 2 o 3) finalizzata ad indicare le specifiche differenze sui singoli quadri rispetto la dichiarazione originaria - dunque le differenze risulteranno solo all'interno dei singoli quadri

**Dichiarazione unificata:** se la dichiarazione Iva era stata unificata ad Unico, si consiglia di procedere nuovamente a presentare la dichiarazione integrativa sempre in forma unificata (per quanto risulta che il l'Agenzia acquisisca comunque per valida la dichiarazione integrativa presentata in via autonoma).



Vanno indicati tutti i quadri/allegati compilati, ma non quelli modificati rispetto alla dichiarazione originaria (in sostanza, **la compilazione segue i criteri "ordinari"**).



**FRONTESPIZIO:** occorre barrare la casella apposita nel rigo “Tipo di dichiarazione” denominata “Dichiarazione integrativa a favore”:

**NEW**

**Redditi:**

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro VO	Consolidato	Trasparenza	Trust	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	Quadro AC	Studi di settore	Parametri							

**Irap:**

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	Eventi eccezionali
	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	

**Iva:**

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**NOVITA':** nella bozza al mod. Iva 2017 è stata soppressa la casella “Dichiarazione integrativa a favore” nel presupposto che i termini per la sua presentazione sono state armonizzate con quelle previste per la dichiarazione integrativa “a sfavore”

La novità interesserà anche Unico e la dichiarazione Irap, laddove risultasse confermata.

Ovviamente il contribuente, dovendo utilizzare il modello previsto per l'annualità emendata, dovrà continuare a barrare la relativa casella per i periodi di imposta anteriori al 2016.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Istruzioni in bozza al mod. Iva 2017 - FRONTESPIZIO**

“Nel riquadro “Tipo di dichiarazione” è stata eliminata la casella “Dichiarazione integrativa a favore”. A seguito delle modifiche apportate all'articolo 8 del d.P.R. n. 322 del 1998 dall'articolo 5 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore è stato equiparato a quello previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa a sfavore (termine stabilito dall'articolo 57). Per tale motivo, nell'ipotesi di presentazione di una dichiarazione integrativa non è più necessario segnalare se trattasi di integrativa a favore o a sfavore”.

**Esempio13**

Srl presenta una integrativa per aver indicato un maggior reddito nella dichiarazione originaria, che conteneva: Redditi + Studi, Irap e Iva. Compila l'integrativa “pro-contribuente”:

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro VO	Consolidato	Trasparenza	Trust	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>							

**FIRMA DELLA DICHIARAZIONE**

Quadri compilati:

RA	RB	RH	RL	RT	RF	RI	RK	RM	RN	PN	RO	RQ	RS	RJ	RU	RV	RX	RZ	FC	TR	CE
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

N. moduli IVA

☐ ☐ ☐ ☒

Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario ☐

Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario ☐

FIRMA DEL DICHIARANTE