

Edizione di lunedì 15 Giugno 2020

EDITORIALI

[Alle 9 la terza puntata di Euroconference In Diretta](#)

di Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

[Riduzione del fatturato per il contributo a fondo perduto](#)

di Sandro Cerato

IVA

[Quale sanzione per la ritardata emissione di una fattura?](#)

di Clara Pollet, Simone Dimitri

BILANCIO

[Perdite fiscali e imposte anticipate: rilevazione e dettagli di Nota integrativa](#)

di Federica Furlani

RISCOSSIONE

[Valida l'opzione di rimborso nella dichiarazione integrativa o ultratardiva](#)

di Angelo Ginex

EDITORIALI

Alle 9 la terza puntata di Euroconference In Diretta

di Sergio Pellegrino



La **terza puntata** di *Euroconference In Diretta*, che inizierà **oggi alle ore 9**, si concentrerà in particolare sulla **presentazione delle istanze** per ottenere il **contributo a fondo perduto** introdotto dal **Decreto Rilancio**, che possono essere trasmesse all'Agenzia proprio a partire da oggi.

Per la **seconda settimana di seguito** (!), l'Agenzia delle Entrate ha emanato nel **pomeriggio di sabato** una **circolare**: in questo caso si tratta della [circolare 15/E](#), dedicata proprio al **contributo a fondo perduto**, che analizzeremo assieme.

Prima di presentare gli altri temi che andremo ad affrontare nella diretta, consentimi di ricordare le **modalità di partecipazione**.

La fruizione di *Euroconference In Diretta* avviene attraverso la **piattaforma Evolution** con due possibili **modalità di accesso**:

1. attraverso l'[area clienti sul sito Euroconference](#) (transitando poi da qui su **Evolution**);
2. direttamente dal [portale di Evolution](#) inserendo le **stesse credenziali** utilizzate per l'accesso all'area clienti sul sito di *Euroconference* (**PARTITA IVA** e **PASSWORD COLLEGATA**).

Importante avvertenza: è necessario entrare con la PARTITA IVA e la PASSWORD COLLEGATA (e non utilizzando il codice fiscale).

Veniamo ai **temi** di questo terzo appuntamento di *Euroconference In Diretta*.

Nella **sessione di aggiornamento**, innanzitutto, evidenzieremo **tutte le novità normative e di prassi**, così come la **giurisprudenza più rilevante**, della **settimana scorsa** (dall'8 al 13 giugno).

A ciascun documento di prassi, così come a ciascuna pronuncia della Cassazione selezionata, abbiamo assegnato un **rating da 1 a 5** per evidenziare quelli che sono i documenti maggiormente interessanti e dei quali consigliamo l'approfondimento.

Largo spazio sarà dedicato alla [circolare 15/E](#), con la quale l'Agenzia ha offerto alcuni **chiarimenti importanti** in relazione alla **spettanza del contributo a fondo perduto**.

Mi riferisco, in particolare, alle puntuallizzazioni relative ai soggetti che svolgono **anche attività di lavoro dipendente** e alle casistiche legate alle **operazioni straordinarie**.

Nella **seconda sessione**, dedicata ad **adempimenti e scadenze**, **Lucia Recchioni** continuerà ad esaminare il **contributo a fondo perduto**, in particolare concentrandosi sull'**istanza** che i contribuenti devono presentare, alla luce del **provvedimento emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate** mercoledì scorso.

La **terza sessione**, dedicata al **caso operativo**, sarà incentrata sul tema dei **finanziamenti soci nel periodo emergenziale**, scelto la scorsa settimana dai partecipanti alla diretta con il **48,39%** dei voti.

Ci concentreremo sul caso di un'impresa che, **necessitando di nuovi capitali** per poter continuare a svolgere l'attività in un momento così delicato, intende chiedere un **finanziamento ai soci**.

Analizzeremo, in particolare, le implicazioni della **deroga alla postergazione dei finanziamenti dei soci**, prevista dall'[articolo 8 del Decreto Liquidità](#).

Nella **quarta sessione**, il tema scelto per l'**approfondimento** lunedì scorso nel sondaggio dal **53,08%** dei partecipanti è quello degli **effetti del coronavirus in bilancio**.

In questo ambito esamineremo la deroga, contenuta nell'[articolo 7 del Decreto Liquidità](#), all'applicazione del **principio della continuità** nella redazione dei bilanci 2020, verificando le condizioni che devono essere rispettate per poterne fruiremo.

Passeremo quindi all'analisi della previsione contenuta nell'**articolo 6 del Decreto Liquidità** che stabilisce che, **a decorrere dal 9 aprile 2020 e fino al 31 dicembre 2020, per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la medesima data**:

- **non si applicano gli articoli 2446 commi 2 e 3, 2447, 2482-bis commi 4, 5 e 6 e 2482-ter del codice civile;**
- **non operano le cause di scioglimento per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484 n. 4 e 2545-duodecies.**

Nella **quinta sessione**, curata come consuetudine da [Gruppo Finservice](#), il dott. **Simone Boscagna**, della **Divisione Advisory** di Gruppo Finservice, ci spiegherà come è opportuno

presentare le imprese nostre clienti in modo efficace al sistema finanziario (considerate le difficoltà del momento, la questione è evidentemente di particolare attualità).

Infine, la **sessione Q&A**, nella quale daremo **risposta ad alcuni dei quesiti formulati** dai partecipanti in relazione alle tematiche trattate (agli altri daremo risposta in settimana attraverso la **pubblicazione nell'area dedicata a Euroconference In Diretta** sulla **piattaforma Evolution**, così come su **Facebook**).

Per chi non l'ha ancora fatto, raccomando l'iscrizione alla **Community** di **Euroconference In Diretta** su **Facebook**, utilizzando il *link* <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>: siamo già in molti ... ma naturalmente c'è spazio ...

Buona diretta a tutti!



AGEVOLAZIONI

Riduzione del fatturato per il contributo a fondo perduto

di Sandro Cerato

The graphic features a blue header with the word 'DIGITAL' and the text 'Seminario di specializzazione'. Below this, the main title 'IL REGIME DELLE LOCAZIONI BREVI POST COVID-19' is displayed in large blue letters. At the bottom, a blue button-like element contains the text 'Scopri di più >'. The background is white with abstract blue geometric shapes.

La **cessione di un bene strumentale avvenuta nel mese di aprile 2020** può compromettere la spettanza del contributo a fondo perduto per carenza del requisito del **decremento del fatturato** rispetto allo stesso mese del 2019.

È quanto emerge dalla lettura delle istruzioni dell'istanza approvate dall'Agenzia per la **richiesta del contributo a fondo perduto** di cui all'[articolo 25 D.L. 34/2020](#) nonché dalla [circolare n. 15/E](#) del 13 giugno scorso.

È opportuno innanzitutto ricordare che il **contributo a fondo perduto** di cui al predetto [articolo 25](#) non è concesso “tout court” a tutte le imprese e lavoratori autonomi, poiché per i soggetti che hanno iniziato l'attività prima del 2019 sono richiesti due requisiti:

- il **primo di carattere dimensionale**, poiché nell'esercizio 2019 devono essere stati realizzati ricavi o compensi non superiori ad euro 5.000.000;
- il secondo, invece, riguarda **l'effettivo impatto economico derivante dall'emergenza sanitaria**, in quanto è richiesto che il **fatturato o i corrispettivi del mese di aprile 2020 siano inferiori ai due terzi del fatturato o dei corrispettivi realizzati nello stesso mese del 2019**.

Per quanto riguarda, invece, i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, la [circolare n. 15/E](#) distinguere due ipotesi:

- per **coloro che hanno iniziato nel periodo 1° gennaio – 30 aprile 2019**, il contributo spetta laddove sia rispettato il predetto requisito dimensionale nell'esercizio 2019, **ma non è richiesto alcun decremento del fatturato nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019**. Tale parametro incide tuttavia sul *quantum* del contributo spettante, che comunque è almeno pari al minimo (1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per le persone giuridiche);
- per **coloro che hanno invece iniziato a partire dal mese di maggio 2019**, stante

l'assenza del parametro “storico” per il calcolo del decremento del fatturato, fermo restando il requisito “dimensionale”, il contributo spettante è pari al predetto minimo previsto.

Per coloro che devono dimostrare il **decremento del fatturato o dei corrispettivi**, stante l'assenza nell'ordinamento Iva di una nozione di fatturato (vi è quella di volume d'affari) le istruzioni e la [circolare n. 15/E](#) forniscono alcune indicazioni che in parte erano già state anticipate nei precedenti documenti di prassi dell'Agenzia in relazione ad altre disposizioni che richiedono il **decremento di tale parametro** (ad esempio la [circolare 8/E/2020](#) per la sospensione di alcuni versamenti).

Nel confermare che si deve aver riguardo al **momento di effettuazione** di cui all'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), le istruzioni all'istanza precisano in primo luogo che si deve aver riguardo alle **fatture relative ad operazioni effettuate nel mese di aprile** (2019 e 2020), ivi comprese eventuali fatture differite emesse nel mese di maggio ma riferite ad operazioni di aprile (circostanza del tutto residuale, tenendo conto che **normalmente la fattura differita riporta la data dell'ultimo giorno del mese di riferimento dei Ddt emessi**).

Le **note di variazione** incidono se emesse a norma dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#), e quindi, in ogni caso, per quelle in aumento (sempre obbligatorie), mentre per quelle in diminuzione se emesse ai fini Iva (e quindi nel rispetto delle regole e delle tempistiche di cui all'[articolo 26](#)).

L'aspetto più critico riguarda tuttavia la precisazione relativa alla **cessione dei beni ammortizzabili**, per la quale è prevista l'esclusione dalla formazione del volume d'affari di cui all'[articolo 20 D.P.R. 633/1972](#), ma in tale contesto assumono rilievo.

La ragione ridiede nella circostanza che, avendo fatto riferimento alle **operazioni effettuate nei mesi di aprile 2020 e 2019**, non si può distinguere in relazione alla tipologia di operazione posta in essere, ma ciò può portare ad effetti distorti soprattutto laddove **per necessità finanziarie legate all'emergenza economica** il soggetto passivo Iva abbia **dismesso dei cespi**. Ciò può aver **“gonfiato” il fatturato del mese di aprile 2020** e potrebbe comportare il mancato superamento del requisito del decremento del fatturato stesso rispetto allo stesso mese del 2019.

Si segnala, infine, che mentre **l'ammontare dei corrispettivi deve essere assunto al netto dell'Iva**, per le operazioni in ventilazione (ad esempio le farmacie) ovvero per quelle in regime del margine o delle agenzie di viaggio, **l'importo può essere assunto al lordo dell'Iva stante la difficoltà di “scorporare” l'imposta**.

IVA

Quale sanzione per la ritardata emissione di una fattura?

di Clara Pollet, Simone Dimitri

DIGITAL Seminario di specializzazione
SISMA BONUS E RISPARMIO ENERGETICO 110%
Scopri di più >

Per le fatture differite il **termine di “spedizione”** (emissione) delle fatture con trasmissione al sistema di interscambio è il 15 del mese successivo all’effettuazione dell’operazione; per le fatture immediate il termine di emissione è di **12 giorni** dall’effettuazione, determinata ai sensi dell’[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#).

Le **fatture differite** sono quelle fatture che a norma dell’[articolo 21, comma 4, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#), sono emesse **entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione**, con riferimento alle cessioni di beni, la cui consegna o spedizione **risulta da documento di trasporto** o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l’operazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto.

Tali fatture differite saranno identificate con un codice proprio di **“Tipo documento” TD24**, con l’utilizzo delle **specifiche tecniche versione 1.6**, obbligatorie dal 1° gennaio 2021 ma facoltative dal 1° ottobre 2020.

Il documento è destinato alla controparte contrattuale ed è funzionale all’esercizio di alcuni diritti fiscamente riconosciuti (si pensi alla detrazione dell’Iva o alla deducibilità dei costi da parte del cessionario/committente). In questo periodo di emergenza sanitaria, l’emissione delle fatture non è un adempimento annoverabile tra quelli attualmente sospesi, pertanto **non sono stati modificati i termini di emissione** ([circolare 8/E/2020, paragrafo 1.7](#)).

Il termine di emissione della fattura **non ricade** neanche tra i versamenti e gli adempimenti previsti da norme riguardanti l’Amministrazione economico-finanziaria che **possono essere rinviati al primo giorno lavorativo successivo** quando cadono di sabato o giorno festivo, di cui all’[articolo 7, lettera h\), D.L. 70/2011](#), come confermato dalla [risposta n. 129/E del 14 maggio 2020](#). Detta disposizione, infatti, riguarda gli adempimenti che il contribuente deve assolvere nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, mentre la fattura (analogica o elettronica), è destinata alla controparte contrattuale, affinché quest’ultima possa esercitare alcuni diritti fiscamente riconosciuti (detrazione dell’IVA e deduzione del costo).

La **mancata o tardiva emissione della fattura** nei termini previsti, derivante anche dalla non tempestiva trasmissione allo SdI, è **sanzionata** secondo i primi commi dell'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#), ossia, per ciascuna violazione:

- chi viola gli obblighi inerenti alla **documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'Iva** ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa **fra il 90 e il 180%** dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta. La sanzione è dovuta nella misura **da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo** (primo comma);
- il cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni **non imponibili, esenti, non soggette** a Iva o soggetto all'inversione contabile di cui agli [articoli 17 e 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972](#), è punito con **sanzione amministrativa compresa tra il 5 ed il 10%** dei corrispettivi non documentati o non registrati. Tuttavia, **quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito** si applica la **sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000** (secondo comma);
- se le violazioni consistono nella **mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto** ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso **pari al 100%** dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Se **non constano omesse annotazioni**, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione è punita con **sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000** (comma 3).

Nei casi di sanzione espressa in percentuale (commi 1, primo e secondo periodo, 2, primo periodo, 3, primo e secondo periodo, e 3-bis) la sanzione **non può essere inferiore a 500 euro**. Nel caso di violazione di più obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di una medesima operazione, la sanzione è applicata una sola volta.

Il **ravvedimento operoso** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), permette di regolarizzare la tardiva emissione di fattura con il versamento di sanzioni ridotte nella misura, ad esempio, di:

- **1/9 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene entro 90 giorni** dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso (lettera a-bis del primo comma);
- ad **un 1/8 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se

incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (lettera b del primo comma).

BILANCIO

Perdite fiscali e imposte anticipate: rilevazione e dettagli di Nota integrativa

di Federica Furlani

DIGITAL

Seminario di specializzazione

IL PLAFOND PER GLI ESPORTATORI ABITUALI E GLI ALTRI STRUMENTI PER OTTIMIZZARE LA GESTIONE DEL CREDITO IVA

[Scopri di più >](#)

Ai fini Ires la disciplina del **riporto delle perdite** è contenuta nell'[articolo 84 Tuir](#), in base al quale la perdita fiscale di un esercizio (diverso dai primi 3) è compensabile negli esercizi successivi:

- **entro il limite dell'80%** del reddito imponibile negli anni successivi;
- **senza limiti di tempo.**

Le perdite realizzate nei **primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono essere invece computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi **in misura piena**, e quindi **per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile** di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

Con la [circolare 25/E/2012](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito inoltre che **non vi è alcun ordine nell'utilizzo delle perdite**: il contribuente ha quindi la facoltà (ma non l'obbligo) di **utilizzare prima le perdite dei primi tre anni**, ma potrà anche decidere di utilizzare prima quelle maturate negli esercizi successivi.

L'esistenza di perdite fiscali riportabili comporta la necessità, dal punto di vista civilistico, di verificare l'iscrizione in bilancio di attività per **imposte anticipate**.

Il **riporto della perdita fiscale** è infatti classificabile tra le ipotesi di **fiscalità differita attiva**, generando, per il principio della competenza economica, una **differenza temporanea di imposta deducibile**, che verrà utilizzata per **ridurre il carico fiscale degli esercizi futuri**.

Come indicato dal principio contabile Oic 25, il beneficio connesso a una perdita fiscale **non ha natura di credito verso l'Erario**, quanto piuttosto di **beneficio futuro potenziale**, di incerta realizzazione, in quanto per utilizzarlo è necessaria l'esistenza di futuri redditi imponibili.

La società deve pertanto valutare tale sussistenza e **rilevare il beneficio tra le attività dello stato patrimoniale alla voce C.II5-ter “imposte anticipate”** solo se sussiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero, che è comprovata quando:

- esiste una **proiezione dei risultati fiscali** della società per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o
- vi sono **imposte differite relative a differenze temporanee imponibili**, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi.

Nel **redigere il bilancio 2019**, stanziando eventuali imposte anticipate su perdite fiscali o verificando il loro mantenimento, è pertanto necessario disporre di **piani previsionali attendibili**, che quindi in linea tendenziale non superino i 5 anni, approvati dall'Organo amministrativo, dai quali si evinca la ragionevole certezza del recupero delle perdite fiscali riportabili.

E in questo ambito l'emergenza Covid-19 **non facilita sicuramente il compito**.

Iscrizione di imposte anticipate su perdite fiscali, stima di eventuali perdite durevoli di valore (*impairment test*) e presupposto della continuità aziendale (*going concern*), **stanno mettendo a dura prova i redattori del bilancio 2019**, trattandosi di **valutazioni particolarmente delicate in questa fase di emergenza sanitaria** ed economica che stiamo vivendo; **valutazioni da ponderare con estrema cautela e prudenza**.

Va evidenziato che, in caso di stanziamento delle **imposte anticipate su perdite fiscali**, in sede di redazione della nota integrativa, l'[articolo 2427, co. 1, n. 14\) cod. civ.](#) prevede la **redazione di un apposito prospetto** contenente la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la **rilevazione delle imposte anticipate**, con indicazione dell'aliquota applicata, delle **variazioni rispetto all'esercizio precedente**, degli importi accreditati o addebitati a conto economico o a patrimonio netto, delle voci escluse dal computo e delle relative motivazioni.

Con riferimento alle perdite fiscali, richiede inoltre nello specifico l'indicazione dell'ammontare delle **imposte anticipate relative a perdite dell'esercizio** e degli esercizi precedenti, delle motivazioni dell'iscrizione, dell'ammontare non ancora contabilizzato e dei relativi motivi.

A tal proposito si riportano di seguito le **specifiche tabelle di nota integrativa** previste dalla tassonomia xbrl solo per il bilancio in forma ordinaria.

Rilevazione delle imposte differite e anticipate ed effetti conseguenti (prospetto)

Codice Civile, articolo 2427, comma 1, numero 14, lettera a

	IRES	IRAP
A) Differenze temporanee		
Totale differenze temporanee deducibili		
Totale differenze temporanee imponibili		
Differenze temporanee nette		
B) Effetti fiscali		
Fondo imposte differite (anticipate) a inizio esercizio		
Imposte differite (anticipate) dell'esercizio		
Fondo imposte differite (anticipate) a fine esercizio		

Dettaglio delle differenze temporanee deducibili (prospetto)

Codice Civile, articolo 2427, comma 1, numero 14, lettera a

	Differenze temporanee deducibili	line		
		1	2	3
	Descrizione			
	Importo al termine dell'esercizio precedente			
	Variazione verificatasi nell'esercizio			
	Importo al termine dell'esercizio			
	Aliquota IRES			
	Effetto fiscale IRES			
	Aliquota IRAP			
	Effetto fiscale IRAP			

Dettaglio delle differenze temporanee escluse (prospetto)

Codice Civile, articolo 2427, comma 1, numero 14, lettera a

	Descrizione	line		
		1	2	3
Differenze temporanee escluse	Importo al termine dell'esercizio precedente			
	Variazione verificatasi nell'esercizio			
	Importo al termine dell'esercizio			
	Aliquota IRES			
	Effetto fiscale IRES			
	Aliquota IRAP			
	Effetto fiscale IRAP			

Informativa sulle perdite fiscali (prospetto)

Codice Civile, articolo 2427, comma 1, numero 14, lettera b

	Esercizio corrente			Esercizio precedente		
	Ammontare	Aliquota fiscale	Imposta anticipata rilevata	Ammontare	Aliquota fiscale	Imposta anticipata rilevata
Perdite fiscali						
della scorsa						
delle scorse						
Totale perdite fiscali						
Perdite fiscali a nuovo recuperabili con ragionevole certezza						

RISCOSSIONE

Valida l'opzione di rimborso nella dichiarazione integrativa o ultratardiva

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

IVA COMUNITARIA: CASISTICA PARTICOLARE

Scopri le sedi in programmazione >

Secondo quanto previsto dall'[articolo 38 D.P.R. 602/1973](#), il contribuente può chiedere il **rimborso** delle **imposte dirette** oggetto di versamento diretto, ossia eseguito direttamente dal contribuente in base alle imposte autoliquidate e dai sostituti d'imposta, mediante **apposita istanza** presentata **in dichiarazione oppure separatamente dalla stessa**, a pena di decadenza, **entro 48 mesi dal versamento** o da quando la ritenuta è stata effettuata.

Il **credito d'imposta** emergente dalla **dichiarazione** dei redditi può, alternativamente, essere chiesto a **rimborso**; utilizzato, in tutto o in parte, in **compensazione** con altri tributi da versare; **riportato a nuovo**.

Sul punto, è stato precisato che, nel caso in cui il contribuente evidensi nella **dichiarazione** un **credito d'imposta**, non occorre da parte sua alcun altro adempimento al fine di ottenerne il rimborso, in quanto tale condotta costituisce già **istanza di rimborso** ai sensi del citato [articolo 38](#), essendo l'Amministrazione, con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria. Tanto è vero che da quel momento, impedita ovviamente la decadenza, decorre, secondo i principi generali, l'ordinario termine di **prescrizione decennale** per l'esercizio della relativa azione dinanzi al giudice tributario (cfr., [Cass., ordinanza 20.11.2019, n. 30135](#)).

Problematiche particolari si sono poste nel caso in cui detta **istanza** sia contenuta in una **dichiarazione integrativa o ultratardiva**.

Innanzitutto, per quanto concerne la **dichiarazione integrativa**, è d'uopo rammentare che, a seguito della modifica operata dall'[articolo 5 D.L. 193/2016](#), non vi è più **alcuna distinzione tra integrativa a favore e sfavore**, per cui in entrambi i casi la stessa dovrà essere presentata entro i termini per l'accertamento di cui all'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#).

Con specifico riferimento, poi, alla **retroattività** della **modifica**, in virtù della quale anche le dichiarazioni **integrative a favore** del contribuente non devono più essere presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, è sorto un **contrasto giurisprudenziale**.

Da un lato, si afferma l'**irretroattività** in applicazione del principio *tempus regit actum*, per cui per le fattispecie verificatesi anteriormente continuerebbe ad operare il diverso termine prima previsto (cfr., [Cass., ord. 28.6.2019, n. 17506](#)), e, dall'altro, si rileva invece che tale modifica rappresenterebbe una **norma di interpretazione autentica**, diretta alla omologazione normativa di un principio già immanente nell'ordinamento, con la conseguenza che la nuova disciplina troverebbe applicazione anche ai periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore (cfr., [CTR Sardegna, sent. 20.11.2018, n. 1143](#); [CTR Lombardia, sent. 30.1.2018, n. 407](#)).

Peraltro, si segnala un ulteriore orientamento secondo cui il contribuente, indipendentemente dal termine di cui all'[articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#), può **sempre, in sede contenziosa, opporsi alla maggiore pretesa tributaria** dell'amministrazione finanziaria, **allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione**, incidenti sull'obbligazione tributaria (cfr., [Cass., ord. 24.2.2020, n. 4772](#); [SS.UU., sent. 30.6.2016, n. 13378](#)).

Venendo all'opzione di **rimborso** espressa nella **dichiarazione “integrativa”**, si è affermato che anche in questa ipotesi, oltre che in sede contenziosa, è **possibile** chiedere il rimborso del credito d'imposta.

In particolare, i giudici di vertice hanno precisato che il contribuente può chiedere il **rimborso delle maggiori somme versate anche nella dichiarazione integrativa**, purché ciò avvenga **entro il termine di 48 mesi dal versamento**, decorso il quale non può più più domandarne la restituzione nel corso del giudizio instaurato avverso il silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso (cfr., [Cass., ord. 20.11.2019, n. 30151](#)).

Peraltro, è stato affermato che il **rimborso** dei versamenti diretti di cui all'[articolo 38 D.P.R. 602/1973](#) è esercitabile, entro il prescritto termine di decadenza, **indipendentemente** dai termini e dalle modalità della **dichiarazione integrativa** (cfr., [Cass. ord. 14.11.2019, n. 29651](#)).

Da ultimo, sembrerebbe che tale opzione sia **valida** anche ove espressa nella **dichiarazione “ultratardiva”**, che è quella presentata oltre il termine consentito dalla legge (cfr., [Cass., sent. 18.1.2012 n. 633](#)). Ciò sulla base della considerazione per la quale, ancorché tale dichiarazione si consideri omessa, l'istanza di **rimborso** mantiene una **propria autonomia**, non essendo legata ai termini decadenziali previsti per la dichiarazione, ma a quelli di cui al citato [articolo 38](#).

Infatti, i giudici di legittimità hanno affermato che, nel caso in cui il contribuente abbia inviato una **dichiarazione ultratardiva**, per far valere il proprio credito, il contribuente deve presentare entro i termini decadenziali apposita istanza di rimborso, a meno che l'**opzione per il rimborso**

non sia già stata esercitata in detta **dichiarazione**.

Ad ogni modo, si tratta di una **pronuncia isolata** che necessita di ulteriori conferme.