

Risposta n. 147/2026

OGGETTO: Possibilità di presentare una dichiarazione integrativa al solo fine di variare la destinazione di un credito da rimborso a cessione – Esclusione – Articolo 2, commi 8 e 8-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante"), in qualità di soggetto consolidante del proprio gruppo fiscale, riferisce di aver presentato, in data 31 ottobre 2024, il modello "Consolidato Nazionale e Mondiale 2024" (di seguito anche "CNM"), relativo al periodo d'imposta 2023. Da tale dichiarazione è emersa un'eccedenza IRES a credito per un importo pari a euro 2.729.533,00, indicato nel rigo CN 24, col. 1 (credito disponibile) e 3 (compensazione).

In data 3 dicembre 2024, l'Istante ha presentato una dichiarazione integrativa (*rectius*, dichiarazione tardiva) relativa al modello "Consolidato Nazionale e Mondiale

2024", con riferimento al periodo d'imposta 2023, mediante compilazione del rigo CN 22, al fine di indicare che una parte del riferito credito, pari ad euro 1.500.000,00, era stata ceduta ai sensi dell'articolo 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con indicazione dell'importo residuo di euro 1.229.533,00 nel rigo CN 24, col. 1 (credito disponibile) e col. 2 (rimborso).

In coerenza con la scelta operata nella dichiarazione integrativa, nel modello "Consolidato Nazionale e Mondiale 2025", relativo al periodo d'imposta 2024, presentato in data 29 gennaio 2026, non è stato riportato il credito di euro 1.229.533,00, in quanto destinato a rimborso.

L'Istante intende presentare una seconda dichiarazione integrativa del modello CNM 2024, relativo al periodo d'imposta 2023, al fine di variare la destinazione del credito di euro 1.229.533,00 da "*rimborso*" (rigo CN 24, col. 2) a "*credito ceduto*" (rigo CN 22), in favore della stessa ALFA, in qualità di consolidante, ai sensi dell'articolo 43-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973.

A sua volta, l'Istante intende presentare una dichiarazione integrativa del proprio Modello Redditi SC, per il periodo d'imposta 2023, al fine di recepire il credito ricevuto, compilando la SEZIONE III "*Crediti ricevuti*" del quadro RK, per poi utilizzarlo in compensazione con i propri debiti.

Ciò premesso, la società Istante pone i seguenti quesiti:

1. se sia ammissibile la presentazione di una dichiarazione integrativa del modello "Consolidato Nazionale e Mondiale 2024", periodo d'imposta 2023, ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, al solo fine di variare la destinazione di un credito IRES preesistente da "*richiesta di rimborso*" a "*cessione ex*

art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973", senza che ciò comporti una modifica dell'ammontare del credito stesso;

2. se sia corretto ritenere che la facoltà di modificare la scelta da "*rimborso*" a "*cessione*" non debba sottostare alla regola, contenuta nell'articolo 2, comma 8-*ter*, del d.P.R. n. 322 del 1998, che, nel disciplinare le modalità e tempistiche di modifica della scelta operata in dichiarazione, da rimborso a compensazione, stabilisce che la dichiarazione integrativa debba essere presentata entro il termine di centoventi giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione di riferimento;

3. in caso di risposta affermativa ai primi due quesiti, chiede di confermare che - trattandosi di un credito preesistente e correttamente già dichiarato e liquidato, la cui modifica attiene unicamente alla modalità di fruizione - non trovi applicazione la limitazione temporale di cui all'articolo 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, che circoscrive la possibilità di utilizzare il credito "*emergente*" dalla dichiarazione integrativa al solo fine di compensare i debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione dell'integrativa stessa, con la conseguenza che l'Istante cessionaria potrà utilizzare il credito in oggetto anche al fine di compensare i debiti maturati in precedenti esercizi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al quesito 1, l'Istante ritiene sia consentita la presentazione della dichiarazione integrativa al solo fine di rettificare la destinazione del credito, in linea con i principi generali di emendabilità della dichiarazione, che ha natura di dichiarazione di scienza e non di atto negoziale irretrattabile, se non per specifiche opzioni di regime.

In merito al quesito 2, la Società ritiene che il termine di centoventi giorni, previsto dall'articolo 2, comma 8-ter, del d.P.R. n. 322 del 1998, non sia applicabile con riferimento al caso concreto, in considerazione del fatto che l'interpellante intende modificare la destinazione del credito da rimborso a cessione, mentre tale norma si riferisce espressamente al cambio di destinazione da rimborso a compensazione.

Inoltre, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, il predetto comma 8-ter dovrebbe ritenersi abrogato dal vigente comma 8 del medesimo articolo 2, che prevede la possibilità di integrare la dichiarazione, per correggere errori od omissioni, entro il più ampio termine di decadenza dell'azione di accertamento (articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600). La persistenza della casella "*Dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8-ter, d.P.R. 322/98)*" nei modelli dichiarativi avrebbe una funzione meramente identificativa della specifica operazione, senza reintrodurre il limite temporale ormai tacitamente abrogato.

In merito al quesito 3, l'Istante ritiene che non possano trovare applicazione, con riferimento al credito in questione, i limiti di natura temporale previsti dall'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, attesa la distinzione tra un credito "*emergente*" da una dichiarazione integrativa (frutto della correzione di un errore che ha generato un maggior credito) e un credito "*preesistente*" già correttamente liquidato e dichiarato.

Secondo l'Istante, il limite temporale di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, che circoscrive l'utilizzo del credito "*emergente*" dalla dichiarazione integrativa al solo fine di compensare i debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione dell'integrativa stessa, è posto a presidio dell'utilizzo

di crediti "*nuovi*", con riferimento ai quali l'Amministrazione Finanziaria non ha ancora avuto modo di effettuare alcun controllo.

Nel caso di specie, invece, il credito è già noto nel suo ammontare fin dalla dichiarazione originaria e la modifica riguarda solo la sua modalità di fruizione, da rimborso a cessione.

L'Istante ritiene, inoltre, che i limiti temporali di cui all'articolo 2, comma 8-*bis*, non si applichino neanche in caso di successiva cessione del credito del consolidato all'interno del gruppo ai sensi dell'articolo 43-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto anche tale operazione non genera un "*nuovo*" credito, ma si limita a trasferire la titolarità di un credito già esistente, correttamente dichiarato e reso disponibile. La presentazione di una dichiarazione integrativa da parte della società cessionaria, per recepire il credito nel quadro RK del proprio Modello Redditi SC, rappresenta l'adempimento richiesto per garantire l'efficacia della cessione e la tracciabilità.

Pertanto, poiché l'operazione non fa emergere un credito prima inesistente, ma ne attua un mero trasferimento infragruppo, l'interpellante ritiene che la cessionaria possa immediatamente utilizzare in compensazione il credito ricevuto, senza sottostare alle limitazioni temporali previste per i crediti nascenti da dichiarazioni integrative.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dall'Istante, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di

controllo dell'Amministrazione Finanziaria nelle opportune sedi (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016).

Va, inoltre, precisato che non costituisce oggetto di quesiti, né, dunque, di esame nella presente sede, la dichiarazione integrativa già presentata dall'Istante in data 3 dicembre 2024.

Nel merito, si evidenzia che l'articolo 5, comma 1, lettera a), del d.l. n. 193 del 2016 ha sostituito l'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, con riferimento ai termini per la presentazione della dichiarazione integrativa delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

In particolare, l'attuale comma 8 dell'articolo 2 del d.P.R. n. 322 del 1998 ha equiparato i termini entro i quali è possibile presentare la dichiarazione integrativa, a prescindere dal soggetto a favore del quale le omissioni o gli errori siano da emendare. In entrambi i casi, infatti, la dichiarazione integrativa può essere presentata entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 (ossia entro il trentuno dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria).

La disposizione di cui al richiamato comma 8 dell'articolo 2 stabilisce che, salva *«l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive 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, mediante*

successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».

Il successivo comma 8-ter dell'articolo 2 del citato d.P.R. n. 322 del 1998, introdotto dall'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, dispone, invece, che le «*dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione*» (enfasi aggiunta, ndr).

In sintesi:

- il comma 8 della norma in esame consente la presentazione di una dichiarazione integrativa solo per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito;

- il successivo comma 8-ter, invece, consente la modifica della scelta operata, con riferimento alle modalità di utilizzo dell'eccedenza d'imposta, esclusivamente da "rimborso" a "compensazione", a condizione che il contribuente presenti la dichiarazione integrativa entro centoventi giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione

della dichiarazione originaria che si intende modificare (cfr., *ad adiuvandum*, la circolare n. 25/E del 19 giugno 2012, punto 2.2 e le indicazioni contenute nelle Istruzioni relative al modello CNM 2026).

Al di fuori delle fattispecie ivi disciplinate, resta esclusa la possibilità di integrare la dichiarazione originariamente presentata.

In ogni caso, si ricorda che, in base alla costante prassi di questa Agenzia (cfr., in tal senso, la risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002; nonché la risposta ad interpello n. 187, pubblicata l'8 aprile 2022), la dichiarazione integrativa può essere presentata al solo fine di correggere errori od omissioni nell'indicazione di elementi funzionali alla determinazione del reddito imponibile e dell'imposta e non anche per modificare scelte rivelatesi a posteriori più o meno favorevoli (cd. "ripensamento") non ravvisandosi, in tale circostanza, un vizio della volontà determinato dalla presenza di un errore grave ed essenziale, salve le eccezioni previste espressamente dal legislatore, come nell'ipotesi di cui al richiamato comma 8-ter dell'articolo 2.

Con il quesito n. 1, l'Istante chiede di sapere se - in base alle disposizioni contenute nel predetto articolo 2 - sia possibile integrare il modello "Consolidato Nazionale e Mondiale 2024", presentato in data 31 ottobre 2024 (già oggetto di una prima integrazione avvenuta il 3 dicembre 2024), al fine di modificare la scelta originariamente operata con riferimento alla destinazione del residuo credito disponibile da "richiesta di rimborso" a "cessione infragruppo in base all'articolo 43-ter del d.P.R. n. 602 del 1973".

Al riguardo, si ritiene che la modifica che l'Istante intende operare non possa essere ricondotta a nessuna delle fattispecie, normativamente previste, in cui è possibile presentare una dichiarazione integrativa, dal momento che:

- non viene emendato un errore dichiarativo, circostanza che consentirebbe la presentazione della dichiarazione in base all'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998;

- l'articolo 2, comma 8-*ter*, del medesimo decreto, circoscrive la possibilità di modificare la scelta operata in dichiarazione, con riferimento alle modalità di utilizzo dell'eccedenza di credito maturata, esclusivamente da richiesta di "rimborso" a "compensazione".

Tanto precisato, i successivi quesiti formulati dall'Istante devono ritenersi assorbiti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)