

Dichiarazione integrativa: niente cambio di rotta sul credito d'imposta

SINTESI OPERATIVA

La dichiarazione integrativa non consente a una società consolidante di sostituire il rimborso del credito Ires con una cessione infragruppo. Per l'Agenzia delle Entrate, l'articolo 2, comma 8-ter, del Dpr 322/1998 permette di cambiare la richiesta di rimborso in compensazione, mentre il comma 8 corregge errori od omissioni e non decisioni legittime divenute scomode. Anche l'articolo 43-ter del Dpr 602/1973 non trasforma il credito in un bene cedibile se l'opzione originaria non lo consente: il gruppo deve quindi rispettare la scelta dichiarativa già esercitata.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Una società consolidante scopre, dopo aver chiuso la dichiarazione del consolidato fiscale relativa al 2023, che i tempi di erogazione del proprio credito Ires residuo si allungano troppo, e prova a correggere rotta con una dichiarazione integrativa, sperando di trasformare quel rimborso in una cessione infragruppo verso se stessa, così da usare subito la somma in compensazione dei propri debiti. L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 147 del 16 luglio 2026, le dice di no: l'articolo 2, comma 8-ter, del dpr 322/1998 permette di passare dal rimborso solo alla compensazione, non alla cessione, e il comma 8 serve a correggere errori od omissioni, non a ripensare scelte legittime già fatte. Un caso che richiama un principio più ampio, già affermato in precedenti di prassi risalenti al 2002 e confermato nel 2022: la dichiarazione fiscale non è un contratto revocabile a piacimento.

PREMESSA

Quando si presenta la dichiarazione dei redditi, e si sceglie cosa fare di un credito d'imposta, quella scelta pesa. Vale per il rimborso, vale per la compensazione, vale per la cessione infragruppo. E se dopo, magari perché i tempi del rimborso si allungano più del previsto, si vuole cambiare rotta, la strada dell'integrativa non è sempre percorribile. Lo ha chiarito l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 147 del 16 luglio 2026, negando a una società consolidante la possibilità di trasformare, con una dichiarazione integrativa, una richiesta di rimborso già presentata in una cessione infragruppo del credito residuo a favore della consolidante stessa.

IL CASO: UN CREDITO IRES DA OLTRE 2,7 MILIONI DI EURO

La vicenda nasce da un consolidato fiscale nazionale. Una società consolidante ha presentato il modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2024, relativo al periodo d'imposta 2023, il 31 ottobre 2024, già oggetto di una prima integrazione il 3 dicembre 2024. Dalla dichiarazione emergeva un'eccedenza Ires complessiva di 2.729.533 euro, suddivisa in due tronconi: 1,5 milioni ceduti subito a un'altra società dello stesso gruppo ai sensi dell'articolo 43-ter del dpr 602/1973, e 1.229.533 euro chiesti invece a rimborso diretto.

Fin qui nulla di anomalo, anzi. Il problema è nato dopo. Vista la lentezza con cui lo Stato eroga i rimborsi (e chi lavora nel fiscale lo sa bene, non è un mistero), la società ha pensato di cambiare strategia. Ha presentato una nuova dichiarazione integrativa per rinunciare al rimborso dei 1.229.533 euro residui e cederli, questa volta, alla consolidante stessa, che li avrebbe usati subito in compensazione dei propri debiti fiscali. Una mossa che, sulla carta, sembrava ragionevole: il credito era già noto al Fisco, se ne cambiava solo la destinazione.

PERCHÉ LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA NON È UNO STRUMENTO A PIACIMENTO

L'Agenzia delle entrate ha respinto la ricostruzione della società, richiamando la disciplina dell'articolo 2 del dpr n. 322 del 1998, in particolare i commi 8 e 8-ter. Il comma 8, nella formulazione attuale frutto della riscrittura operata dall'articolo 5, comma 1, lettera a), del dl 193/2016, consente di integrare la dichiarazione per correggere errori o omissioni, en-

tro i termini di decadenza dell'azione di accertamento, di norma cinque anni, equiparando ormai i termini validi sia a favore che a sfavore del contribuente. Il comma 8-ter, introdotto dall'articolo 7 del dl 70/2011 (convertito dalla legge 106/2011), disciplina invece un'ipotesi più circoscritta: permette di modificare l'originaria richiesta di rimborso trasformandola in compensazione, ma solo se il rimborso non è stato erogato, nemmeno in parte, e solo entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione.

Si consideri bene la differenza. Il comma 8-ter parla di rimborso che diventa compensazione. Non parla, in nessun punto, di rimborso che diventa cessione infragruppo. È un'eccezione, e come tale va letta in modo restrittivo, senza estensioni verso fattispecie che il legislatore non ha previsto. Sia la dichiarazione integrativa sia il credito d'imposta restano, in questo quadro, strumenti dai confini piuttosto rigidi: non bastano una buona intenzione e un'istanza ben argomentata per allargarli.

IL CONFINE TRA CORREGGERE UN ERRORE E CAMBIARE IDEA

Qui sta il cuore del ragionamento dell'amministrazione finanziaria. Nel caso specifico non c'era nessun errore da correggere. La società aveva scelto, consapevolmente, di destinare parte del credito a rimborso. Una scelta legittima, fatta con cognizione di causa, non un errore di compilazione né un'omissione.

Cambiare idea in un secondo momento, perché nel frattempo sono mutate le esigenze di liquidità del gruppo, è comprensibile dal punto di vista imprenditoriale. Ma non trasforma la scelta iniziale in un errore dichiarativo. È, semplicemente, un ripensamento. E l'ordinamento tributario, salvo le eccezioni tipizzate come quella del comma 8-ter, non riconosce un diritto generale al ripensamento in materia di destinazione dei crediti d'imposta.

Non è la prima volta che l'Agenzia si esprime in questi termini: lo stesso principio era già stato affermato nella risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002 e ribadito nella risposta a interpello n. 187 dell'8 aprile 2022, oltre che richiamato nella circolare n. 25/E del 19 giugno 2012 (punto 2.2). Nella prassi amministrativa consolidata, la dichiarazione integrativa a favore del contribuente resta ancorata alla nozione di errore od omissione, e non può diventare un mezzo per rivedere opzioni fiscalmente rilevanti ma legittimamente esercitate al momento della presentazione.

L'ARTICOLO 43-TER DEL DPR 602/1973 E LA CESSIONE INFRAGRUPPO

La cessione infragruppo delle eccedenze Ires, quella che la società avrebbe voluto attivare per i 1.229.533 euro residui, è disciplinata da una norma a sé: l'articolo 43-ter del dpr 29 settembre 1973, n. 602. Questa disposizione consente alle società di uno stesso gruppo, inteso come rapporto di controllo diretto o indiretto superiore al 50% del capitale, di cedere reciprocamente le eccedenze Ires risultanti dalla dichiarazione, senza dover rispettare le formalità previste dagli articoli 69 e 70 del regio decreto n. 2440 del 1923 per la cessione ordinaria dei crediti verso lo Stato.

È un meccanismo agile, pensato apposta per la circolazione interna dei crediti nei gruppi societari. Ma, ed è qui il punto che l'Agenzia ha voluto sottolineare, si tratta di una via autonoma. Si attiva con la dichiarazione originaria, non come sbocco alternativo da innestare a posteriori su una richiesta di rimborso già formulata, tramite lo strumento della dichiarazione integrativa. Va segnalato, per completezza, che gli ulteriori quesiti posti dall'istante, relativi all'eventuale utilizzo immediato in compensazione del credito una volta ceduto, sono stati dichiarati assorbiti dall'Agenzia: il diniego sul punto principale ha reso superfluo l'esame delle questioni successive, che restano quindi ancora prive di un chiarimento ufficiale.

UN ESEMPIO PER ORIENTARSI

Proviamo con un esempio più semplice, lontano dal caso concreto ma utile per fissare la logica. Si immagini una piccola srl, fuori da un gruppo fiscale, che in dichiarazione Iva chiede a rimborso un credito di 40.000 euro. Passano due mesi, e l'amministratore si accorge che preferirebbe usare quella somma in compensazione con i propri debiti F24, invece di aspettare l'erogazione. Può farlo: basta presentare l'integrativa ex comma 8-ter entro 120 giorni dalla scadenza ordinaria, a condizione che il rimborso non sia già stato pagato, nemmeno in parte.

Ora si cambi lo scenario. La stessa srl fa parte di un gruppo, e vorrebbe cedere quei 40.000 euro a una consociata che ne ha più bisogno, sempre dopo aver chiesto il rimborso e aver cambiato idea in corsa. Qui la strada si chiude. Il



comma 8-ter non copre questa ipotesi, e la cessione infragruppo ex articolo 43-ter richiede altri presupposti procedurali, che non si attivano con una semplice integrativa tardiva.

LE CONSEGUENZE PRATICHE PER I GRUPPI SOCIETARI

La lezione, per chi si occupa di pianificazione fiscale nei gruppi, è abbastanza netta. La scelta tra rimborso, compensazione e cessione infragruppo va soppesata prima dell'invio della dichiarazione, non dopo. Occorre valutare con attenzione i flussi di cassa attesi, i tempi medi di erogazione dei rimborsi, che talvolta si allungano oltre le previsioni, e le esigenze di liquidità delle altre società del gruppo.

Una tabella riassume, in modo schematico, cosa è consentito e cosa no.

SITUAZIONE DI PARTENZA	MODIFICA DESIDERATA	CONSENTITA ?	NORMA	TERMINE
Credito chiesto a rimborso, non ancora erogato	Passaggio a compensazione	Sì	Art. 2, comma 8-ter, dpr 322/1998	120 giorni dalla scadenza ordinaria
Credito chiesto a rimborso, non ancora erogato	Passaggio a cessione infragruppo	No	Nessuna norma lo prevede (comma 8 e 8-ter non applicabili)	–
Errore od omissione nella determinazione del credito	Correzione dell'importo o della base imponibile	Sì	Art. 2, comma 8, dpr 322/1998	Termini di decadenza dell'accertamento, 5 anni
Eccedenza Ires nell'ambito del gruppo	Cessione infragruppo	Sì, con procedura autonoma	Art. 43-ter, dpr 602/1973	Attivata con la dichiarazione originaria

Vale la pena ricordare, per completezza, che il rimborso già erogato, anche solo in parte, chiude comunque la porta a qualunque modifica successiva: a quel punto il credito è uscito dal circuito dichiarativo ed è entrato in quello della riscossione.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (20/07/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO