

Dopo le ultime modifiche al decreto fiscale si completa il quadro della dichiarazione

# L'integrativa al gran completo

## Gli errori commessi avranno spazio nel contenzioso

DI DUILIO LIBURDI

**Q**uadro completo sulla dichiarazione integrativa a favore del contribuente: le modifiche apportate alla disciplina Iva nonché la possibilità di evidenziare anche in sede contenziosa gli errori commessi, rendono preciso il principio introdotto dalle nuove disposizioni di legge. È questo quanto può essere rilevato alla luce della nuova formulazione, dopo gli emendamenti, dell'articolo 5 del d.l. n. 193 del 2016 che ha introdotto, come noto, il principio della dichiarazione integrativa a favore del contribuente nel caso in cui, in sede di prima dichiarazione, siano stati commessi degli errori che hanno danneggiato il contribuente stesso.

**La possibilità di far valere l'errore in sede contenziosa.** L'emendamento ha introdotto una disposizione che, sostanzialmente, è di chiusura del sistema. Infatti, sia il nuovo comma 8-bis dell'articolo 2 del dpr n. 322 del 1998 che il nuovo comma 6-quinquies dell'articolo 8 del medesimo dpr prevedono esplicitamente 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 sulla obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggior imponibile, di un maggior debito di imposta o comunque di un minor credito o di una minore eccedenza detraibile. Detto che dunque le norme coprono di fatto tutti i settori impositivi, l'intervento aggiuntivo rispetto alla prima stesura della norma si pone in linea con la nota sentenza della Corte di cassazione a sezioni unite che ha fissato esattamente questo principio. In concreto, dunque,

**Il principio benefica anche delle modifiche apportate sull'Iva**

la correzione a favore del contribuente può essere effettuata spontaneamente mediante una dichiarazione integrativa ovvero in un momento successivo a fronte dell'attività di accertamento da parte dell'ufficio ovvero, anche, in sede di contenzioso. Se rispetto all'intervento dell'ufficio, il concetto è di fatto quello della autotutela (che potrà essere totale o parziale), è evidente come la questione fondamentale attiene alla possibilità di far valere eventuali errori commessi anche in sede amministrativa o contenziosa. Si pensi, per esempio, alla possibilità che avverso una comunicazione di irregolarità o un avviso di accertamento, anche in sede di reclamo o di adesione, si prospetti l'avvenuto errore nella dichiarazione originaria. Di fatto, quindi, il nuovo sistema si delinea con:

- la possibilità di far valere gli errori commessi a proprio danno con una dichiarazione integrativa da presentare entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva ed immediato utilizzo in compensazione del credito;
- decorso questo termine, fermo restando il principio di integrazione della dichiarazione, la compensazione della differenza slitta a un momento successivo;
- in caso di contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate o comunque di richiesta istruttoria o anche in sede contenziosa, potrà essere sempre fatto valere l'errore commesso a proprio danno e anche in assenza di una presentazione della dichiarazione integrativa. Appare infatti evidente come questa possibilità «postuma», prescinda dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

**La specificazione sugli**

**errori di competenza.** La nuova formulazione della norma preserva comunque quanto evidenziato dall'amministrazione finanziaria nella circolare n. 31 del 2013. In altri termini, laddove l'errore commesso abbia in primis una matrice civilistica in quanto attinente all'errore contabile sulla competenza, viene mantenuto l'impianto della correzione interna e dell'integrazione dell'ultima dichiarazione. In modo tale che l'ultima dichiarazione rappresenti ancora, come spiegato dall'Agenzia delle entrate, la modalità concreta con la quale procedere immediatamente in compensazione con la differenza a proprio favore. Più in generale, inoltre, va segnalato come dopo l'emendamento sia scomparsa la parte della norma che obbligava a evidenziare nella dichiarazione corrente il credito già utilizzato in compensazione come derivante dalla dichiarazione integrativa.

**Il contenuto della correzione.** Il nuovo comma 8 dell'articolo 2 è stato leggermente modificato e ora afferma come la dichiarazione integrativa si possa presentare per correggere errori o omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o minore imponibile, o, comunque, di un maggiore o minore debito di imposta. Il rinvio letterale non è più dunque al maggiore o minore reddito ma alla differenza di imponibile e, dunque, in tale ipotesi potrebbe anche rientrare la differenza in relazione alla perdita dichiarata nella prima dichiarazione e poi corretta computando elementi inizialmente non considerati. Fermo restando che, anche sulla base della precedente locuzione, l'introduzione del principio della rettificabilità a favore del contribuente dovrebbe includere tutte quelle posizioni che comportano una seconda dichiarazione «migliore» rispetto a quella originaria.

## Cessione intersocietaria per le perdite fiscali

**Via alla cessione intersocietaria delle perdite fiscali. Per le società fra le quali vi sia una percentuale di diritto di voto e di partecipazione agli utili non inferiore al 20% è consentita la cessione delle perdite fiscali realizzate nei primi tre esercizi. Lo prevede il disegno di legge di bilancio 2017, all'esame della camera. La cessione deve essere perfezionata con le modalità dettate per la cessione dei crediti d'imposta dall'art. 43-bis del dpr 602/1973, il quale richiede, inter alia, che l'atto di cessione sia notificato all'amministrazione finanziaria.**

**Sia la società partecipata sia quella partecipante dovrebbero poter assumere tanto il ruolo di cedente quanto quello di cessionario. Invece, non appare chiaro se la nuova disposizione sia applicabile alle stabili organizzazioni italiane di società Ue/See; la loro esclusione potrebbe comportare una illegittima violazione del principio di non discriminazione e della libertà di stabilimento di cui, rispettivamente, agli artt. 18 e 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e agli artt. 4 e 31 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo.**

**La cessione, che deve avere a oggetto l'integrale ammontare di tali perdite fiscali, è consentita solo qualora (a) le azioni della cessionaria, o della società che controlla direttamente o indirettamente la cessionaria, siano negoziate in un mercato regolamentato o sistema multilaterale di negoziazione di uno degli stati membri dell'Ue/See con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni (dovrebbe potersi includere anche il Liechtenstein) e (b) la società cedente non svolga in via prevalente attività immobiliare.**

**Ulteriori condizioni richieste sono (a) la sussistenza di identità dell'esercizio sociale della cedente e della cessionaria; la sussistenza del requisito partecipativo del 20% al termine del periodo d'imposta in cui è posta in essere la cessione e (c) il perfezionamento della cessione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.**

**A seguito della cessione, le perdite fiscali continueranno a godere in capo al cessionario del medesimo regime di riportabilità che era previsto in capo al cedente, ossia continueranno a essere considerate quali perdite illimitatamente riportabili purché si riferiscano a una nuova attività produttiva ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del Tuir (i.e. la cedente non sia stata costituita a seguito di una operazione straordinaria).**

**Inoltre, è previsto l'obbligo in capo alla cessionaria di remunerare la cedente in relazione al vantaggio fiscale ricevuto; tale remunerazione non assume alcuna rilevanza fiscale né in capo al cedente né in capo al cessionario.**

**Dal tenore letterale si dovrebbe desumere che tale remunerazione non debba essere, in ogni caso, inferiore al vantaggio fiscale ricevuto, determinato applicando, all'ammontare delle perdite acquisite, l'aliquota Ires relativa al periodo d'imposta in cui le perdite sono state conseguite dalla società cedente. Tuttavia, occorre rilevare che, qualora le perdite cedute siano generate da società costituite a decorrere dal periodo d'imposta 2017, tale disposizione potrebbe dar luogo a discutibili vantaggi fiscali, non tenendo in opportuna considerazione la diversa misura dell'aliquota complessiva applicabile a decorrere dal medesimo periodo d'imposta alle società industriali (24%) e agli enti finanziari (27,5%). In principio, il medesimo tema si dovrebbe porre tutte le volte in cui tra cedente e cessionario sia riscontrabile un differenziale tra le aliquote Ires.**

**Infine, nonostante l'oscuro tenore letterale del comma 5, lo stesso dovrebbe potersi interpretare nel senso di escludere la cessione delle perdite fiscali generatesi in periodi di imposta durante i quali la cedente partecipasse ai regimi della trasparenza e del consolidato fiscale (nazionale e mondiale).**

Alberto Fuccio e Raffaele Villa

© Riproduzione riservata

## RAPPRESENTAZIONE NELLA COMPOSIZIONE STRAGIUDIZIALE

### Commercialisti vs tributaristi

«Un passo avanti nella progressiva erosione delle competenze dei commercialisti, una beffa che si aggiunge ai nuovi aggravati di obblighi e adempimenti contenuti nel decreto fiscale». Lo affermano le associazioni dei commercialisti (Adc, Aidc, Anc, Andoc, Unagraco, Ungdcec, Unico) in una nota che fa riferimento alle nuove competenze attribuite ai tributaristi. «Apprendiamo che le commissioni congiunte finanze e bilancio della camera dei deputati hanno approvato lo scorso 10 novembre un emendamento al decreto legge fiscale 193/2016 (art. 6-bis), nel quale si prevede l'aggiunta di soggetti ammessi a rappresentare e assistere i contribuenti presso gli uffici finanziari», affermano le as-

sociazioni sottolineando che tali soggetti sono indicati come «professionisti di cui alla norma Uni 11511 certificati e qualificati ai sensi della legge 2013 n. 4». La novità rilevante del provvedimento, si sottolinea, non è tanto quella dell'accesso agli uffici (già stabilito nella legge di Stabilità 2014), ma la possibilità per i tributaristi di rappresentare il cliente in sede di composizione stragiudiziale. «Assistiamo, ancora una volta, ad aperture nei confronti di operatori che non possono garantire, al pari dei

professionisti iscritti all'ordine, adeguati livelli di preparazione atti ad assicurare al contribuente le competenze e le tutele necessarie alla corretta interlocuzione con l'amministrazione», conclude la nota.



Il testo del dl fiscale sul sito [www.italiaoggi.it/](http://www.italiaoggi.it/) documenti