

Agenzia delle Entrate. Il Fisco cambia l'orientamento restrittivo sui termini per le correzioni

Successioni, rettifica in due anni

Il periodo si calcola dal versamento dell'imposta principale

Angelo Busani

■ Dietrofront del fisco sulla possibilità di correggere la dichiarazione di successione una volta che essa sia già stata presentata all'agenzia delle Entrate, e ciò anche con riferimento ai valori dichiarati dei beni ereditari: con la risoluzione n. 8/E del 13 gennaio 2012 viene infatti sancito che la dichiarazione rettificativa dei valori dichiarati può «essere presentata entro il termine previsto per l'accertamento dell'obbligazione tributaria, e cioè prima della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero, in mancanza della notifica dello stesso, entro il termine previsto per la sua notificazione».

L'articolo 27, comma 3, del Testo Unico dell'imposta di successione e donazione stabilisce che la rettifica della dichiarazione deve essere notificata, mediante avviso, entro i termini di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale; a sua volta, l'avviso di liquidazione dell'imposta principale deve essere notificato entro tre anni dalla data di registrazione della dichiarazione di successione (articolo 27, comma 2), per presentare la quale c'è tempo, di regola, un anno dalla data di apertura della successione (articolo 31, comma 1).

Un quadro di tempistiche dal quale emerge che il contri-

bute ha dunque un ampio spazio di tempo per procedere a correzioni della dichiarazione di successione originariamente presentata all'agenzia delle Entrate.

In precedenza il fisco riteneva invece (risoluzione n. 101 del 18 giugno 1999) che «al di fuori delle ipotesi di errore materiale o di calcolo che emergono "ictu oculi", eventuali precisazioni o rettifiche per poter essere prese in considerazione dall'ufficio devono essere effettuate nelle stesse forme e negli stessi termini previsti per la dichiarazione che si intende correggere».

Il nuovo orientamento delle Entrate è l'esito di un articolato percorso giurisprudenziale. Dapprima la Cassazione (sentenza 5 febbraio 1996, n. 946) aderiva all'opinione del fisco, asserendo che «sono correggibili gli errori materiali o di calcolo contenuti nei dichiarazioni tributarie, quando essi emergono "ictu oculi" dalla dichiarazione stessa».

Dopo una serie di sentenze discordanti, il contrasto interpretativo così venutosi a determinare venne infine definito con la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 14088 del 27 luglio 2004, n. 14088, con la quale il giudice della legittimità sancì un principio di emendabilità e di ritrattabilità della dichiarazione di successione: «la dichia-

razione di successione è emendabile finché non intervenga un avviso di accertamento di maggior valore».

Questo principio che, evidentemente, trova applicazione sia nel caso di correzioni in aumento, che in diminuzione, dei valori inizialmente dichiarati, poi è stato successivamente più volte confermato dalla Cassazione: ad esempio, nelle sentenze n. 20629 del 25 settembre 2009, n. 21996 del 6 agosto 2008 e n. 11443 del 15 maggio 2006.

In ultimo, con la sentenza n. 24265 del 18 novembre 2011, la Cassazione, esplicitando un «indirizzo ormai consolidato», ha affermato che «la dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissato nell'art. 31 d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 (...) purché prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta».

In sostanza i contribuenti, fino a che non ricevono un avviso di rettifica o, in mancanza, fino alla scadenza del termine di decadenza concesso al fisco per notificare detta rettifica, possono integrare la dichiarazione di successione sia per errori materiali e di calcolo sia, soprattutto, per modificare i valori dichiarati, e ciò sia in aumento che in diminuzione.

In sintesi



Cosa dice la legge

L'articolo 27, comma 3, del Testo Unico dell'imposta di successione e donazione stabilisce che la rettifica della dichiarazione deve essere notificata entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta principale; a sua volta, l'avviso di liquidazione dell'imposta principale deve essere notificato entro tre anni dalla data di registrazione della dichiarazione di successione (articolo 27, comma 2).

L'orientamento precedente In precedenza il fisco riteneva invece (risoluzione 101 del 18 giugno 1999) che al di fuori delle

ipotesi di errore materiale o di calcolo le precisazioni o rettifiche devono essere effettuate nelle stesse forme e negli stessi termini previsti per la dichiarazione che si intende correggere.

Le nuove scelte Oggi, adeguandosi a numerose sentenze di Cassazione, le Entrate hanno deciso che i contribuenti, fino a che non ricevono un avviso di rettifica o, in mancanza, fino alla scadenza del termine di decadenza concesso al fisco per notificare detta rettifica, possono integrare la dichiarazione di successione per errori materiali o di calcolo e per modificare i valori dichiarati.

La nuova disciplina solo per il riporto di «minus comuni»

Nel consolidato fiscale svolta parziale sulle perdite

Luca Gaiani

■ Il nuovo regime delle perdite entra nel consolidato fiscale. Il modello CNM 2012, diffuso in bozza dall'agenzia delle Entrate (si veda Il Sole 24 Ore di ieri), tiene conto delle novità in materia di riporto delle perdite introdotte dal decreto legge 98/2011. Le istruzioni alla modulistica chiariscono anche il funzionamento del doppio limite per le perdite delle società di comodo.

Compensazione all'80%

Il riporto delle perdite fiscali dei soggetti Ires si effettua, dal periodo di imposta 2011, senza più limiti temporali, ma entro l'80% del reddito di ciascun esercizio. Quest'ultimo tetto non vale se si compensano perdite sorte nei primi tre anni di vita della società.

Nell'ambito della tassazione di gruppo, le nuove regole impattano esclusivamente sul riporto di perdite che si sono formate in vigenza del regime di consolidato, mentre resta integrale la compensazione intersoggettiva tra risultati positivi e negativi dello stesso anno. Il modello CNM 2012 tiene conto delle novità in differenti quadri. Nel rigo CSI, che evidenzia le perdite del gruppo non compensate, viene ora esposta la suddivisione tra perdite utilizzabili in

misura limitata e perdite a utilizzo pieno (in quanto generate nei primi tre esercizi). La medesima ripartizione viene ora richiesta nei campi CS2 e successivi per il caso in cui il criterio di assegnazione delle perdite al termine del consolidato sia differente rispetto a quello di legge (perdite alla ex consolidante).

Slalom tra le perdite

Da quest'anno, nel quadro CN (come pure nel quadro RN di Unico società di capitali) la compensazione tra reddito complessivo e perdite riportate da dichiarazioni del consolidato di esercizi precedenti avviene nei limiti dell'80% del reddito (rigo CN3, colonna 1), ovvero per l'intero importo (rigo CN3, colonna 2), a seconda della perdita che viene impiegata. Le istruzioni a questi campi del modello non pongono vincoli alla compensazione dell'una o dell'altra tipologia di perdita, sicché pare trovare conferma la tesi della libertà di scelta del contribuente tra i risultati da utilizzare. Scelta che, in genere, avverrà prioritariamente per le perdite nate nei primi tre anni, che non scontano il tetto dell'80%.

Le istruzioni ministeriali disciplinano anche l'utilizzo delle perdite in presenza di società di comodo all'interno del

gruppo, fornendo indicazioni che hanno una valenza generale. Nel campo CN1 colonna 1, si espone l'importo di reddito minimo compreso nel reddito complessivo (CN1 colonna 2). A commento del rigo CN3, si richiede poi di evidenziare l'ammontare della perdita compensabile in misura limitata (80% del reddito di CN1 colonna 2) e per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo al netto del reddito minimo. Seguendo tale indicazione, l'utilizzo di perdite pregresse "limitate" in presenza di reddito minimo si effettuerà per il minore importo tra l'80% del reddito complessivo e l'eccedenza di quest'ultimo rispetto al minimo. Ad esempio se il reddito complessivo è pari a 1.000 (CN1 colonna 2), mentre il minimo da società di comodo ammonta a 600 (CN1 colonna 1), nel campo CN3 colonna 1 (perdite limitate) si evidenzierà il minore tra l'80% di 1.000 (pari a 800) e la differenza tra 1.000 e 600 (pari a 400). In questo modo, la compensazione avverrà per 400 (in quanto importo inferiore a 800) e l'imponibile (rigo CN4) sarà pari a 600 (1.000 - 400), coincidendo con il reddito minimo (che supera il 20% del reddito totale).

I tre casi

1 PERDITE E CONSOLIDATO

Il riporto delle perdite nella dichiarazione del consolidato fiscale CNM 2012 sconta le nuove regole introdotte dalla manovra estiva 2011. La compensazione del reddito dell'esercizio con perdite del gruppo riportate da precedenti esercizi (che risultano anche precedenti al 2011) avviene nei limiti dell'80% per cento. Nessun tetto per la compensazione tra risultati positivi e negativi delle diverse società del medesimo esercizio. È stato cancellato il vincolo temporale di cinque anni, valido fino al periodo d'imposta 2010

2 PERDITE DEI PRIMI TRE ESERCIZI

In presenza di perdite del consolidato apportate al gruppo da società nei loro primi tre anni di vita, la compensazione

avviene per l'intero importo. È previsto nel modello CNM 2012 l'utilizzo delle perdite dell'uno e dell'altro tipo (anche in modo cumulato) senza particolari vincoli di priorità. Ciò induce a ritenere che vi sia libertà di scelta

3 PERDITE SOCIETÀ DI COMODO

Le istruzioni prevedono che, in presenza di società del gruppo «non operative» (anche a seguito del nuovo regime di perdite triennali introdotto dal decreto legge 138/11), qualora il modello venga utilizzato per esercizi «a cavallo» successivi a quello in corso al 17 settembre 2011, la compensazione delle perdite limitate avviene entro l'80% del reddito complessivo e comunque nel limite della differenza tra reddito complessivo e reddito minimo. Pare trovare conferma la tesi che i due limiti si applicano separatamente e non si cumulano

LA PAROLA CHIAVE

Quadro CN

● Nel quadro RS e RN (e nei quadri GN/GC, PN e TN) del modello Unico

trato di gestione e pagamento dell'imposta («sportello unico») mediante il quale possono identificarsi in un solo Paese Ue e da lì, attraverso un apposito portale telematico, sono in grado di adempiere agli obblighi d'imposta in modo accentrato, presentando una unica dichiarazione ed eseguendo un unico pagamento nel luogo di identificazione a prescindere dal numero dei Paesi in cui sono stati resi i servizi. Si tratta, evidentemente, di una semplificazione idonea ad abbattere la rigidità del sistema Iva transfrontaliero e in grado di dare slancio ai traffici intra Ue. Di qui l'intenzione della Commissione di estendere su larga scala questo sistema, in modo tale da ricomprenderci non solo un numero crescente di servizi ma anche lo scambio di beni. In questo senso vanno i propositi formalizzati nella comunicazione del 6 dicembre 2011, in cui l'implementa-

zione di un adeguato sistema di sportello unico è vista come una priorità verso il prospettato passaggio alla tassazione nel luogo di destinazione dei beni e servizi.

In quest'ottica, l'orizzonte del 1° gennaio 2015 va visto come un importante banco di prova, dato che lo sportello unico verrà esteso, sul piano soggettivo, anche ai prestatori comunitari - che passeranno anch'essi alla regola territoriale del luogo del committente - e sul piano oggettivo, oltre che ai servizi elettronici, a quelli di teleradiodiffusione e di telecomunicazione. Di qui la necessità di aggiornare con un congruo anticipo il regolamento 282/2011, di modo che le amministrazioni nazionali e gli operatori abbiano la possibilità di presentarsi alla vigilia del 2015 dotati di strutture e sistemi adeguati alla futura realtà.

Previdenza. Messaggio sull'operazione Poseidone

Professionisti con cassa senza vincoli verso l'Inps

Maria Rosa Gheido

■ Il professionista che a suo tempo ha aderito all'opzione consentita dalla cassa di categoria di non versare i contributi può annullare la richiesta dell'Inps di versamento alla Gestione separata cambiando l'opzione, ora per allora. Lo precisa l'ente di previdenza con il messaggio 709/2012. A giugno l'Istituto ha inviato, nell'ambito delle operazioni di verifica delle posizioni contributive, denominata «Poseidone», le lettere di invito al pagamento dei contributi dovuti alla Gestione separata (articolo 2, comma 26 della legge 335/95) relative ai soggetti che hanno dichiarato redditi da arti e professioni nel quadro RE del modello Unico PF anno 2006, periodo di imposta 2005.

Con questo messaggio l'en-

IL CHIARIMENTO

I contributi versati per obbligo o per opzione liberano dall'iscrizione alla Gestione separata

te risponde alle numerose richieste di chiarimenti in merito alla legittimità dell'imposizione contributiva Inps in capo al professionista che, iscritto al proprio albo di categoria, si trova a versare il solo contributo integrativo alla propria cassa, per scelta o per obbligo. È il caso, per esempio, degli ingegneri per i quali l'ente di categoria, Inarcassa, non accetta la contribuzione soggettiva da parte di coloro che sono già altrimenti assicurati, quali i dipendenti pubblici iscritti all'Albo degli ingegneri. In questo caso, secondo l'Inps, per i redditi derivanti dall'attività professionale svolta e dichiarata con i codici 7420E-7420F7420.2 (studi di architettura, ingegneria e ingegneria integrata) permane l'obbligo di contribuzione alla Ge-

stione separata e non saranno annullati gli accertamenti notificati nell'ambito dell'operazione Poseidone.

Quando, invece, il mancato versamento alla cassa di categoria deriva da una scelta del professionista nell'ambito di una opzione consentita dalle disposizioni statutarie della cassa stessa, la mancata iscrizione del soggetto interessato, alla Cassa di categoria, non è, da sola, elemento sufficiente a incidere l'obbligo contributivo alla Gestione separata. Precisa quindi l'Inps che, qualora l'obbligo sia strettamente legato alla volontà del contribuente e alle disposizioni che regolamentano le modalità di iscrizione alle casse professionali, il contribuente potrà esplicitare anche ora per allora la sua scelta, chiedendo alla Cassa di categoria di poter versare la contribuzione omessa.

Se il professionista sceglie di versare la contribuzione arretrata alla cassa di categoria, il contenzioso con l'Inps cesserà a seguito dell'acquisizione di idonea documentazione, quale la copia del provvedimento della Cassa di autorizzazione al pagamento dei contributi dovuti per l'anno di riferimento dell'accertamento stesso, la copia della delibera di riscatto, la ricevuta di pagamento in caso di versamento del contribuente.

A seguito dell'annullamento dell'accertamento a carico del professionista in quanto «Obbligato presso altra Cassa professionale: scelta della cassa interessata», l'Inps provvederà, comunque, a trasmettere alle casse di categoria interessate dall'operazione Poseidone (casse nazionali di avvocati, commercialisti, ragionieri, ingegneri e architetti e Enpapi, l'ente di previdenza degli infermieri) i dati relativi ai soggetti il cui accertamento è stato annullato in quanto i contributi sono dovuti alla propria cassa di appartenenza.

In edicola

In «chiaro» le novità della riforma delle pensioni



Tutte le novità sulle pensioni. La copertina di «Le nuove pensioni», l'istant book del Sole 24 Ore dedicato alla riforma previdenziale varata dal Governo, con Il Sole 24 Ore a 6,90 euro

■ Come cambia la previdenza dopo la manovra Monti. I requisiti dopo l'abrogazione delle anzianità, gli adeguamenti dei parametri per le lavoratrici autonome e dipendenti private, i calcoli dell'assegno. E poi le categorie per cui valgono ancora le vecchie regole, le penalizzazioni per i pensionamenti «precoci» e gli obblighi di adeguamento per la previdenza dei professionisti.

Tutte le novità della riforma delle pensioni, che è stata introdotta con la manovra di Natale, sono illustrate dagli esperti punto per punto in un libro dal titolo «Le nuove pensioni», in vendita in edicola a 6,90 euro più il prezzo del quotidiano. Va ricordato che il volume è disponibile anche online sul sito del Sole.

Le prime indicazioni dopo la soppressione dei due enti

Le risorse Inpdap ed Enpals all'Inps entro il 30 maggio

Fabio Venanzi

■ Entro 60 giorni dall'approvazione dei bilanci di chiusura delle gestioni Inpdap ed Enpals, stabilita al 31 marzo 2012, e quindi entro il 30 maggio dovrà avvenire il trasferimento all'Inps delle risorse strumentali, umane e finanziarie degli enti soppressi. L'articolo 21 della manovra Salva Italia (decreto legge 201/2011, in legge 214) ha previsto la soppressione dell'Inpdap e dell'Enpals. Le funzioni dei due enti sono attribuite all'Inps (che succede in tutti i rapporti attivi e passivi degli enti soppressi a decorrere dal 1° gennaio 2012). Con la circolare 3/2012, pubblicata ieri, l'Istituto fornisce le prime indicazioni. I chiarimenti prendono spunto dalle indica-

funzionamento degli uffici e assicurare la continuità dei servizi applicando di fatto il regolamento di contabilità Inps anche agli enti soppressi.

I trasferimenti relativi a ricongiunzioni, costituzione di posizione assicurativa e simili tra Inps e istituti incorporati non dovranno dar luogo a movimenti di natura finanziaria bensì saranno rilevati come trasferimenti economici ai fini della compilazione dei bilanci delle specifiche gestioni.

Il riassetto definitivo dell'Inps potrà avvenire solo a seguito dell'emanazione dei decreti di natura non regolamentare e quindi non prima del 31 marzo 2012. Eventuali ritardi e criticità che dovessero non consentire il rispetto di questa data saranno oggetto di iniziativa funzionalmente idonea a garantire la compiuta e spedita attuazione dell'iter procedimentale previsto dal Dl 201, così da assicurare i risparmi di spesa attesi da tale processo di razionalizzazione (20 milioni per il 2012, 50 per il 2013 e 100 per il 2014).

Contestualmente alla chiusura dei bilanci e unitamente alla relazione del collegio sindacale, gli istituti soppressi dovranno redigere gli inventari di chiusura previa ricognizione di tutto il patrimonio mobiliare e immobiliare.

La nota ministeriale prevede che, nella fase transitoria, i direttori generali degli enti soppressi si riaccordino con il direttore generale dell'Inps. Lo scopo è assicurare l'integrazione delle procedure contabili, amministrative e dei sistemi informatici. Il direttore generale dell'Istituto dovrà adottare ogni iniziativa per assicurare l'azione amministrativa riferita alle attività e alle funzioni degli enti soppressi.

zioni fornite dal ministero del Lavoro (nota 1922 dello scorso 28 dicembre 2011).

I bilanci preventivi 2012 degli enti soppressi dovranno essere recepiti con apposita variazione di bilancio dall'Inps. Intanto le spese istituzionali e obbligatorie dell'Inpdap e dell'Enpals (stipendi, versamento ritenute e contributi) proseguiranno senza soluzione di continuità e nella piena funzionalità così come i pagamenti effettuati su impegni pluriennali in conto competenza derivanti da obbligazioni assunte negli esercizi precedenti.

Per le assunzioni delle nuove spese sarà attivato l'utilizzo del fondo di riserva per spese impre-

Iva. Da Bruxelles le proposte di modifica

Pronte le regole per estendere lo sportello unico ai soggetti Ue

Benedetto Santacrose

■ Pronte le regole per l'estensione dello sportello unico Iva ai prestatori comunitari e ai servizi di teleradiodiffusione e di telecomunicazione. Si tratta del primo step nella prospettiva dell'estensione su larga scala di un sistema accentrato di assolvimento degli obblighi d'imposta finalizzato ad «annullare» le profonde differenze riscontrabili fra Stati Ue in materia di adempimenti Iva, considerate dagli operatori fra le principali cause di rinuncia all'instaurazione di rapporti commerciali intracomunitari.

La Commissione europea

ha pubblicato ieri una proposta di modifica del regolamento 282/2011 (disposizione che interpreta la normativa Iva comunitaria) finalizzata ad armonizzarne il contenuto alle importanti modifiche del sistema che entreranno in vigore dal 2015. Da questa data, in conformità a quanto a suo tempo previsto dalla direttiva

L'ARMONIZZAZIONE

L'obiettivo è rendere il contenuto del provvedimento più in linea con le modifiche in vigore dal 2015

2008/8/CE (recante le regole sulla territorialità dei servizi), l'attuale disciplina prevista per i servizi elettronici sarà ampliata sia sul piano oggettivo che soggettivo. Ad oggi, tali servizi, quando forniti da un operatore non Ue ad un privato comunitario sono territorialmente rilevanti nel luogo del committente, sicché il prestatore può risultare debitore dell'Iva in una pluralità di Stati membri, in ciascuno del quale dovrebbe sottostare a specifiche regole nell'adempimento degli obblighi Iva. Per ovviare a queste difficoltà operative, dal 2013 tali soggetti possono contare su un sistema accen-