



STUDIO PENSO & ASSOCIATI
consulenza societaria, finanziaria, fiscale nazionale ed internazionale

DL 23.10.2018 n. 119 (c.d. “decreto fiscale collegato”) - Novità in materia di dichiarazione integrativa speciale

*Il Decreto prevede che i contribuenti, entro determinati limiti quantitativi, possono correggere errori od omissioni integrando le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31.10.2017 ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, delle ritenute e dei contributi previdenziali, dell'IRAP e dell'IVA.
Sul maggior imponibile integrato e per ciascun anno d'imposta si applica un'imposta sostitutiva con aliquota del 20% e un'aliquota media per l'IVA.*

1 PREMESSA

Con il DL 23.10.2018 n. 119, pubblicato sulla G.U. 23.10.2018 n. 247, è stato emanato il c.d. “decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2019”.

Il DL 119/2018 è entrato in vigore il 24.10.2018, giorno successivo alla sua pubblicazione. Tuttavia, per numerose disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito si analizzano le novità in materia di dichiarazione integrativa speciale, contenute:

- nell’art. 9 del suddetto DL 119/2018;
- nell’art. 7 del citato DL 119/2018, con specifico riferimento alle associazioni e società sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro del CONI.

Il DL 119/2018 è in corso di conversione in legge e le relative disposizioni sono quindi suscettibili di modifiche ed integrazioni.

2 AMBITO APPLICATIVO

Se sussistono i requisiti indicati dalla norma, il contribuente può correggere errori od omissioni integrando le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31.10.2017 ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, delle ritenute e dei contributi previdenziali, dell’IRAP e dell’IVA.

Non sembra possibile sanare violazioni relative alle dichiarazioni dell’anno 2016, presentate oltre il 31.10.2017 ma entro il periodo di “tolleranza” di 90 giorni, in cui è possibile inviare tardivamente la dichiarazione evitando gli effetti della dichiarazione omessa.

L’integrazione degli imponibili è ammessa a condizione che venga rispettato un doppio limite.

La norma sancisce infatti che: *“L’integrazione degli imponibili è ammessa, nel limite di 100.000 euro di imponibile annuo, ai fini delle imposte di cui al precedente periodo e comunque di non oltre il 30 per cento di quanto già dichiarato. Resta fermo il limite complessivo di 100.000 euro di imponibile annuo per cui è possibile l’integrazione ai sensi del presente comma”*.

Solo nel caso di dichiarazione con imponibile originario entro i 100.000,00 euro o in caso di perdita è ammessa l’integrazione fino a 30.000,00 euro.

2.1 LIMITI QUANTITATIVI

Con la dichiarazione in oggetto è possibile integrare le basi imponibili originariamente dichiarate nel limite di 100.000,00 euro annuo e, comunque, non oltre il 30% di quanto già dichiarato.

Pertanto, il contribuente che ha dichiarato una base imponibile originaria pari a 1.000.000,00 di euro dovrebbe poter integrare fino a 100.000,00 euro (il limite di 100.000,00 euro impedisce l’integrazione fino al 30%).

Il contribuente, invece, che ha dichiarato una base imponibile originaria di 150.000,00 euro potrà integrare fino a 45.000,00 euro (in quanto il 30% corrisponde ad un importo inferiore al limite massimo integrabile di 100.000,00 euro).

Da ultimo, è previsto che per i contribuenti i quali hanno dichiarato originariamente una base imponibile minore di 100.000,00 euro o hanno presentato una dichiarazione senza imposta per effetto delle perdite conseguite o riportate, l’integrazione può essere effettuata fino a 30.000,00 euro di imponibile.

2.2 COMPUTO DELLA SOGLIA DEI 100.000,00 EURO

La norma prevede un limite complessivo di imponibile annuo integrabile pari a 100.000,00 euro laddove precisa che *“resta fermo il limite complessivo di 100.000 euro di imponibile annuo per cui è possibile l'integrazione ai sensi del presente comma”*.

Secondo un esame letterale sembrerebbe che il limite di 100.000,00 euro sia unico per tutte le imposte: ciò significa che, ove il contribuente intenda integrare le basi imponibili per 60.000,00 euro ai fini sia IRES che IVA, non lo potrà fare dovendo rispettare il limite di 100.000,00 euro di imponibile. In altri termini, il limite annuo di 100.000,00 euro dovrebbe essere suddiviso tra tutti i maggiori imponibili integrati.

In base ad un'altra interpretazione, invece, il limite annuo di 100.000,00 euro deve essere considerato in relazione al presupposto imponibile (da intendersi come comprensivo di tutte le imposte). Pertanto, entro il limite annuo di 100.000,00 euro si potrebbero sanare le imposte sui redditi, le addizionali, l'IVA e l'IRAP. Seguendo questa tesi, se è stata omessa la dichiarazione di 90.000,00 euro di imponibile ai fini IVA e di 110.000,00 euro di imponibile ai fini IRES, per l'IRES si potrebbe integrare solo fino a 100.000,00 euro, mentre per l'IVA la totalità. Fermo restando il limite del 30%, che, sempre in base alla tesi esposta, andrebbe computato sulla singola imposta.

Bisogna anche considerare le eventuali violazioni commesse nella dichiarazione del sostituto d'imposta (modello 770), ove la base imponibile si differenzia rispetto a quella delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP. In tal caso, peraltro, la situazione si presenta molto delicata, siccome le violazioni del sostituto (mancata applicazione della ritenuta) hanno riflesso sulla sfera giuridica del sostituto, che rimane obbligato a dichiarare i proventi che avrebbero dovuto essere assoggettati a ritenuta a titolo di acconto da parte del sostituto.

Si attendono sul punto chiarimenti ufficiali, o modifiche in sede di conversione del decreto.

2.3 REDDITI IMPUTATI PER TRASPARENZA

Un problema potrebbe emergere per il computo delle soglie per le società di persone: l'art. 9 del DL 119/2018 ammette la dichiarazione integrativa nel doppio limite di 100.000,00 euro di imponibile annuo, e del 30% di quanto già dichiarato.

Visto che solo l'IVA e l'IRAP sono tributi propri della società, mentre l'imponibile ai fini delle imposte sui redditi è imputato ai soci, occorre individuare quale delle due dichiarazioni prendere come riferimento per il superamento delle soglie (dichiarazione della società o del socio).

2.4 ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISCHE

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro del CONI, seguono regole diverse, relativamente alle soglie di ammissione per l'integrativa.

Infatti, detti soggetti possono avvalersi dell'integrativa per tutte le imposte dovute e per ciascun anno, nel limite complessivo di 30.000,00 euro di imponibile annuo.

3 BENEFICI

Sul maggior imponibile integrato e per ciascun anno d'imposta si applica:

- un'imposta sostitutiva determinata applicando sul maggior imponibile integrato ai fini IRES o IRPEF un'aliquota pari al 20% ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dei contributi previdenziali e dell'IRAP;
- un'imposta sostitutiva determinata applicando sulle maggiori ritenute un'aliquota del 20%;
- un'aliquota media per l'IVA o, se questa non è determinabile, l'aliquota ordinaria.

Fermo il pagamento di tali imposte sostitutive, non si applicano sanzioni, interessi e altri oneri accessori.

3.1 OBBLIGHI COMUNICATIVI DA ASSolvere ALL'INTERNO DELLA DICHIARAZIONE

Resta da comprendere se possano essere sanate le violazioni relative alla mancata osservanza degli obblighi comunicativi da assolvere all'interno della dichiarazione dei redditi.

Si pensi, ad esempio, all'obbligo di comunicazione delle minusvalenze.

3.2 VIOLAZIONI IN MATERIA DI MONITORAGGIO FISCALE

La dichiarazione integrativa non può essere utilizzata per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Si ritiene, pertanto, che non si possano regolarizzare errori o omissioni nella compilazione del quadro RW.

Di contro, non si ravvisano motivi ostativi all'indicazione di redditi prodotti all'estero in origine non dichiarati. Ciò, essendo strettamente connesso al quadro RW, va comunque attentamente ponderato.

4 PROCEDURA E VERSAMENTI

Per integrare gli imponibili il contribuente dovrà:

- inviare entro il 31.5.2019 una dichiarazione integrativa per uno o più periodi d'imposta per i quali non siano scaduti i termini per l'accertamento;
- pagare le imposte sostitutive in unica soluzione entro il 31.7.2019, o in dieci rate semestrali di pari importo con pagamento della prima rata entro il 30.9.2019. Il pagamento non può essere effettuato tramite compensazione con crediti disponibili.

Nella dichiarazione integrativa, eventuali perdite pregresse non possono essere scomutate dai maggiori imponibili dichiarati. Inoltre, la dichiarazione integrativa non è titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti di imposta precedentemente non dichiarati, né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni precedentemente non richieste.

4.1 PERFEZIONAMENTO

La procedura si perfeziona con l'invio della dichiarazione e il pagamento dell'importo totale o della prima rata.

In caso di mancato integrale pagamento delle imposte sostitutive e dell'IVA, la dichiarazione integrativa speciale è considerata titolo per riscuotere le imposte dovute secondo le basi imponibili indicate nella dichiarazione stessa, oltre agli interessi e alla sanzione amministrativa pari al 30% prevista per gli omessi versamenti, ridotta alla metà se il pagamento viene eseguito entro i 30 giorni successivi.

4.2 APPROVAZIONE DEI MODELLI

I modelli di dichiarazione integrativa saranno approvati con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

5 ANNUALITÀ INTEGRABILI

Si prevede che la dichiarazione integrativa possa essere utilizzata per integrare gli imponibili di uno o più periodi d'imposta per i quali, al 24.10.2018, non siano decorsi:

- i termini per l'accertamento previsto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA;
- il termine previsto dall'art. 20 del DLgs. 472/97, relativo all'irrogazione delle sanzioni tributarie.

Possono quindi essere integrate le dichiarazioni relative alle annualità dal 2013 al 2016.

6 COPERTURA PENALE

La dichiarazione integrativa speciale non esclude la perseguibilità di eventuali reati, tributari e non, che dovessero emergere a seguito dei maggiori imponibili dichiarati.

D'altro canto, in costanza dei requisiti di legge, il pagamento delle imposte sostitutive in occasione dell'integrativa potrebbe rappresentare, ai fini penali, una circostanza attenuante.

7 COPERTURA FISCALE

Non è prevista nessuna inibizione per le attività di controllo e di accertamento relative sia alle annualità oggetto dell'integrativa, sia alle specifiche violazioni sanate con la medesima.

Infatti, la dichiarazione integrativa speciale è un istituto con effetti simili al ravvedimento operoso e, per esplicita disposizione normativa, è contemplato che in relazione agli elementi integrati si riaprono i termini per l'accertamento.

Inoltre, è previsto uno scambio di informazioni tra l'Agenzia delle Entrate e altri organi dell'Amministrazione finanziaria, in merito alle procedure avviate e concluse.

8 ACCESSO ALL'INTEGRATIVA

La dichiarazione integrativa speciale non può essere presentata dai contribuenti:

- che, anche solo per una delle annualità dal 2013 al 2016, hanno ommesso di presentare le dichiarazioni fiscali;
- nei cui confronti sono iniziate attività di controllo o di accertamento di natura fiscale o penale.

8.1 OMESSE DICHIARAZIONI

La dichiarazione integrativa speciale non può essere presentata da quei contribuenti che, essendone obbligati, non abbiano presentato le dichiarazioni fiscali anche solo per uno degli anni di imposta dal 2013 al 2016.

Se ne potrebbe quindi dedurre che anche l'omesso invio di una delle dichiarazioni relative al singolo periodo d'imposta preclude l'accesso all'integrativa speciale.

Ove così fosse, se, ad esempio in relazione all'anno 2014, il contribuente avesse presentato la dichiarazione dei redditi, la dichiarazione IVA ma non la dichiarazione IRAP, non potrebbe, per tutte le annualità integrabili, essere ammesso alla sanatoria.

A rigore, anche l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta potrebbe inibire l'accesso alla dichiarazione integrativa speciale.

Una interpretazione maggiormente condivisibile potrebbe invece indurre ad affermare che, per essere esclusi dalla definizione, sia necessaria l'omissione, anche per un solo anno, di tutte le dichiarazioni fiscali. Accogliendo questa interpretazione, non sarebbe comunque ammessa l'integrazione degli imponibili non indicati nelle dichiarazioni omesse, in quanto si sarebbe tecnicamente fuori dalla nozione di "dichiarazione integrativa".

8.2 ATTIVITÀ DI CONTROLLO O DI ACCERTAMENTO IN CORSO

La dichiarazione integrativa speciale non può essere presentata se per le annualità interessate il contribuente ha già avuto formale conoscenza dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie.

Per i redditi prodotti in forma associata e per le società che hanno optato per la trasparenza fiscale, l'integrativa è inibita in relazione alle imposte dovute sui redditi di partecipazione ad essi imputabili per i rilievi formulati a seguito di accessi, ispezioni o verifiche o di qualsiasi atto impositivo a carico delle società da essi partecipate. Quindi, se è stato notificato un questionario o, a maggior ragione, un accertamento sul maggior reddito sociale, i soci, mediante l'integrativa speciale, non possono dichiarare il conseguenziale maggior reddito di partecipazione derivante dai rilievi degli uffici.

In ragione di quanto esposto, ostano alla presentazione dell'integrativa i questionari, gli inviti a comparire, le richieste di esibizione di documenti e processi verbali di constatazione, così come gli avvisi di accertamento.

Invece, si ritiene non impediscano la possibilità di presentare l'integrativa speciale le lettere di *compliance*, in quanto non sono atti di accertamento, ma servono per comunicare eventuali anomalie riscontrate dall'Agenzia delle Entrate e in relazione alle quali il contribuente potrà dimostrare l'errore in cui è incorsa l'Agenzia delle Entrate o regolarizzare la propria posizione tramite ravvedimento operoso (o mediante la stessa integrativa speciale).