

# Pace fiscale: la dichiarazione integrativa speciale ex art. 9 d.l. 119/18

**Autore:** Maria Leo

**In:** Diritto civile e commerciale

1. Premessa 2. Oggetto della dichiarazione integrativa 3. Limiti 4. Versamento imposta sostitutiva 5. Termini e perfezionamento della procedura 6. Modalità di pagamento 7. Accertamenti e controlli sulla dichiarazione integrativa 8. Casi di esclusione. 9. Risvolti penali 10. Dichiarazione integrativa delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

## 1. Premessa

Con il D.L. 119/2018 entrato in vigore il 24/10/2018, il Governo italiano ha introdotto, nel pacchetto della c.d. pace fiscale, anche la disposizione relativa alla dichiarazione integrativa speciale.

Tale misura persegue lo scopo di incentivare la regolarizzazione di eventuali infedeltà commesse in sede di dichiarazione ed il connesso adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

Si noti bene che, trattandosi di dichiarazione integrativa speciale, tale rimedio non può essere utilizzato per “sanare” l'eventuale omessa presentazione della dichiarazione fiscale. All'opposto, la norma esclude espressamente l'esperibilità di tale strumento, qualora sia stata omessa la dichiarazione fiscale anche solo per uno degli anni di imposta dal 2013 al 2016 (oggetto di possibile dichiarazione integrativa).

Ora, in attesa che vengano emanati i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate per le dovute precisazioni sulle modalità di presentazione e di pagamento dei relativi debiti tributari, il presente approfondimento chiarisce le regole generali dettate dall'articolo 9 del D.L. 119/18 per la presentazione della dichiarazione integrativa speciale.

## 2. Oggetto della dichiarazione integrativa

La dichiarazione integrativa speciale è lo strumento che consente al contribuente di correggere errori od omissioni relativi alle dichiarazioni fiscali (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):

- già presentate al 31/10/17 (dichiarazioni per l'anno d'imposta 2016);
- per uno o più periodi di imposta accertabili al 24/10/2018.

Sostanzialmente, dunque, attraverso la dichiarazione integrativa speciale, i contribuenti “evasori” avranno la possibilità di integrare le dichiarazioni già presentate per i periodi d'imposta dal 2013 al 2016,

dichiarando i redditi non precedentemente denunciati.

### 3. Limiti

L'integrazione degli imponibili, è ammessa:

- nel limite di € 100.000,00 annuo;
- comunque non oltre il 30% di quanto già dichiarato.

In deroga a tali limiti, il comma 1 prevede che in caso di dichiarazione di un imponibile minore di € 100.000,00 nonché in caso di dichiarazione senza debito di imposta per perdite di cui agli artt. 8 e 84 TUIR (D.P.R. 600/73), l'integrazione degli imponibili è ammessa:

- comunque, sino ad € 30.000,00.

Per chiarire, a titolo esemplificativo, si ritiene opportuno porre all'attenzione alcuni casi pratici.

CASO 1: La Società che ha presentato la dichiarazione dei redditi dichiarando imponibili pari ad € 350.000,00 (il 30% è pari ad € 105.000,00), può integrare la dichiarazione nel limite massimo di € 100.000,00;

CASO 2: La società che ha presentato la dichiarazione dei redditi dichiarando imponibili pari ad € 150.000,00 (il 30% è pari ad € 45.000,00), può integrare la dichiarazione nel limite massimo di € 45.000,00, ovvero rispettando il limite del 30% di quanto dichiarato.

CASO 3: La società che ha presentato la dichiarazione dei redditi dichiarando imponibili pari ad € 80.000,00 (il 30% è pari ad € 24.000,00), può integrare la dichiarazione nel limite massimo € 30.000,00, benché superiore al 30% degli imponibili dichiarati.

Per ultimo, sempre nell'ambito dei limiti alla dichiarazione integrativa, si ritiene opportuno precisare che, l'articolo in commento, esclude espressamente la possibilità di utilizzare, a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati, le perdite di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR (D.P.R. 917/86).

Né la dichiarazione integrativa speciale può costituire titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti di imposta precedentemente non dichiarati, oppure il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diversa da quelle originariamente dichiarate.

### 4. Versamento dell'imposta sostitutiva

Il comma 2 prevede che sul maggior imponibile integrato, per ciascun anno di imposta è dovuta un'imposta sostitutiva, senza sanzioni, interessi e altri oneri accessori. In particolare:

- PER LE IMPOSTE SUI REDDITI, CONTRIBUTI PREVIDENZIALI ED IRAP → Imposta sostitutiva pari al 20% sul maggior imponibile ai fini IRPEF o IRES;
- PER LE RITENUTE → imposta sostitutiva pari al 20% sulle maggiori ritenute;
- PER L'IVA → applicazione dell'aliquota media IVA calcolata sulla base del rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette a regimi speciali.

Se non è possibile determinare l'aliquota media, si applica l'aliquota ordinaria prevista dall'art. 16 D.P.R. 633/72.

## 5. Termini e perfezionamento della procedura

I contribuenti che intendono esperire la procedura prevista per la dichiarazione integrativa speciale sono tenuti all'adempimento delle seguenti incombenze:

### **Obbligo di dichiarazione**

Entro il 31/05/2019 deve essere inviata una dichiarazione integrativa speciale all'Agenzia delle entrate ex art. 3 D.P.R. 322/98, per uno o più periodi d'imposta, con le modalità che saranno meglio definite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La dichiarazione integrativa speciale è irrevocabile e deve essere sottoscritta personalmente.

### **Obbligo di versamento**

Le imposte auto liquidate sulla base della dichiarazione integrativa devono essere versate spontaneamente:

- in unica soluzione entro il 31/07/2019;
- ovvero ratealmente con il pagamento della prima rata entro il 30/09/2019.

Non è ammessa la compensazione.

La procedura si perfeziona con il versamento di quanto dovuto o in unica soluzione o della prima rata.

Se i dichiaranti non eseguono in tutto o in parte, alle predette scadenze, il versamento delle somme dovute, la dichiarazione integrativa già presentata costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in essa indicati.

Per il recupero delle somme non corrisposte si applica l'art. 14 D.P.R. 602/73 e sono dovuti interessi legali e una sanzione amministrativa del 30% delle somme non versate, ridotte alla metà se il pagamento viene effettuato entro 30 giorni successivi alla scadenza medesima.

## 6. Modalità di pagamento

Il pagamento di quanto dovuto può essere effettuato in un'unica soluzione ovvero ratealmente, in un massimo di 10 rate semestrali di pari importo.

## 7. Accertamenti e controlli sulla dichiarazione integrativa

La presentazione della dichiarazione integrativa speciale non esclude la possibilità, per l'Agenzia delle Entrate, di effettuare accertamenti e controlli sugli elementi oggetto di integrazione.

In particolare, l'articolo in commento rinvia, in questi casi, a quanto previsto dall'**art. 1, comma 640, lett. a) e b) della L. 190/2014**, secondo cui, nelle ipotesi di presentazione della dichiarazione integrativa

speciale:

- i termini per la notifica delle cartelle di pagamento ex art. 36 bis e 36 ter D.P.R. 600/73 relativi all'attività di liquidazione e di controllo formale, decorrono dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa speciale;
- i termini per l'accertamento di cui all'art. 43 D.P.R. 600/73 decorrono dalla data della dichiarazione integrativa limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione.

## 8. Casi di esclusione

La procedura per la presentazione della dichiarazione integrativa speciale non può essere esperita nei seguenti casi:

- se il contribuente ha ommesso di presentare la dichiarazione fiscale anche solo per uno degli anni di imposta dal 2013 al 2016 (art. 9, comma 7, lett. A, D.L. 119/18);
- se la richiesta è presentata dopo che il contribuente ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, inviti o questionari o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito di applicazione della procedura di cui al presente articolo (art. 9, comma 7, lett. B, D.L. 119/18);
- c) per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, per i redditi prodotti in forma associata (art. 5 del T.U.I.R.) e dai contribuenti che hanno esercitato l'opzione (artt. 115 o 116 TUIR) con riferimento alle imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili per i rilievi formulati a seguito di accessi, ispezioni, verifiche o di qualsiasi atto impositivo a carico delle società da essi partecipate (art. 9, comma 8, D.L. 119/18).

## 9. Risvolti penali

Chiunque ricorre fraudolentemente alla **dichiarazione integrativa speciale** per far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante o valori al portatore provenienti da reati diversi dai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. 74/2000) e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. 74/2000) è punito con la sanzione prevista per il reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero, ovvero con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

In ogni caso, resta ferma l'applicabilità delle norme in materia di:

- riciclaggio (art. 648 bis c.p.);
- impiego di denaro, beni o altre utilità di provenienza illecita (art. 648 ter c.p.);
- autoriciclaggio (art. 648 ter.1 c.p.);
- trasferimento fraudolento di valori (art. 12 quinquies D.L. 306/92 convertito in L. 356/1992) trasferimento fraudolento di valori.

## **10. Dichiarazione integrativa delle società e associazioni sportive dilettantistiche**

E' d'uopo sottolineare che le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono avvalersi della dichiarazione integrativa speciale per tutte le imposte dovute e per ciascun anno di imposta, sulla base delle medesime regole e modalità previste nell'articolo in commento, ma nel rispetto del limite previsto dall'**art. 7 del D.L. 119/18, di € 30.000,00 annuo.**

### **Volume consigliato**

<https://www.diritto.it/pace-fiscale-la-dichiarazione-integrativa-speciale-ex-art-9-d-l-119-18/>