

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

11 Dicembre 2018  
Maria Leo

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'articolo 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 articolo 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'articolo 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 oggetti di integrazione.

In particolare, l'articolo in commento rinvia, in questi casi, a quanto previsto dall'articolo 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 articolo 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'articolo 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 omesso di presentare la dichiarazione fiscale anche solo per uno degli anni di imposta dal 2013 al 2016 (articolo 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 (articolo 9, comma 7, lett. B, D.L. 119/18);
- per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato,

per i redditi prodotti in forma associata (articolo 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, ispezionai, verifiche o di qualsiasi atto impositivo a carico delle società da essi partecipate (articolo 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 (articolo 2, D.Lgs. 74/2000) e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 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:**

1. riciclaggio (articolo 648 bis codice penale);
2. impiego di denaro, beni o altre utilità di provenienza illecita (articolo 648 ter codice penale);
3. autoriciclaggio (articolo 648 ter.1 codice penale);
4. trasferimento fraudolento di valori (articolo 12 *quinquies* L. 306/92 convertito in L. 356/1992) 5. 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'articolo 7 del D.L. 119/18, **di € 30.000,00 annuo.**

### Tabella riepilogativa dell'articolo 9 D.L. 119/2018.

#### DICHIARAZIONE INTEGRATIVA SPECIALE

	DICHIARAZIONE INTEGRATIVA SPECIALE DI IMPONIBILI DICHIARATI > € 100.000,00	DICHIARAZIONE INTEGRATIVA DI IMPONIBILI DICHIARATI < € 100.000,00 PERDITA O SOCIETA' E ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE
<b>OGGETTO</b>	Imposte sui redditi, ritenute, contributi INPS, IRAP, IVA	imposte sui redditi, ritenute, contributi INPS, IRAP, IVA
<b>CONDIZIONI</b>	Dichiarazione già presentata al 31/10/2017 periodo d'imposta ancora accertabile al 24/10/18	Dichiarazione già presentata al 31/10/2017 periodo d'imposta ancora accertabile
<b>LIMITI DI INTEGRAZIONE</b>	limite di 100.000,00 annuo e comunque non oltre il 30% di quanto già dichiarato	Nel limite di € 30.000,00 annuo

	Presentazione dichiarazione integrativa entro il 31/05/19	Presentazione dichiarazione integrativa entro il 31/05/19
<b>TERMINI</b>	Versamento unica soluzione entro il 31/07/19 ovvero Versamento prima rata entro il 30/09/19	Versamento unica soluzione entro il 31/07/19 ovvero Versamento prima rata entro il 30/09/19
	Imposte sui redditi 20% sul maggior imponibile IRPEF o IRES	Imposte sui redditi 20% sul maggior imponibile IRPEF o IRES
	Ritenute 20% sulle maggiori ritenute	Ritenute 20% sulle maggiori ritenute
<b>IMPOSTA SOSTITUTIVA</b>	IVA Aliquota media risultante dal rapporto tra imposta su 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 ad imposta o soggette a regimi speciali o se impossibile, aliquota ordinaria	IVA Aliquota media risultante dal rapporto tra imposta su 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 ad imposta o soggette a regimi speciali o se impossibile, aliquota ordinaria
<b>BENEFICIO</b>	Sanzioni, interessi, aliquota ridotta	Sanzioni, interessi, aliquota ridotta
<b>PERFEZIONAMENTO</b>	Versamento in unica soluzione o prima rata	Versamento in unica soluzione o prima rata
<b>MODALITA' DI PAGAMENTO</b>	Unica soluzione o 10 rate semestrali di pari importo	Unica soluzione o 10 rate semestrali di pari importo

**TAG:** *Fisco, pace fiscale, pubblico, diritto tributario*

---

**Avvertenza**

*La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.*