

PACE FISCALE - 05 NOVEMBRE 2018 ORE 06:00

Dichiarazione integrativa speciale in chiave (solo) domestica

di Gianmaria Favalaro - Research Fellows, Working Party on Tax & Legal Matters Riccardo Barone - Dottore Commercialista, Research Fellow - Working Party on Tax & Legal Matters

IN QUESTO ARTICOLO TROVI ANCHE:

Esempi di calcolo

L'integrativa speciale è destinata a quei contribuenti "semi-virtuosi" che, pur avendo sempre presentato la dichiarazione dei redditi nei periodi d'imposta attualmente accertabili, hanno commesso errori e/o omissioni. La misura - seppur limitata a maggiori imponibili, di sola fonte domestica, nel limite di 100.000 euro annui e comunque non oltre il 30% di quanto già dichiarato nel medesimo anno d'imposta - consentirà la piena regolarizzazione delle omissioni dichiarative con il versamento di un'imposta sostitutiva del 20% a titolo di maggiori imposte, sanzioni e interessi. Tuttavia, la discussa decisione di destinare la sanatoria ai maggiori redditi di sola fonte italiana ha, di fatto, pregiudicato l'accesso ai contribuenti titolari di redditi di fonte estera del tutto regolari e trasparenti (anche grazie all'entrata in vigore delle disposizioni in materia di scambio di informazioni) che hanno omesso, in tutto o in parte, di indicarli in dichiarazione dei redditi.

Il decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2019 introduce un **regime di favor** (definito nel seguito anche come **dichiarazione integrativa speciale**, procedura agevolata o pace fiscal) per quei contribuenti che abbiano commesso degli **errori o omissioni** e intendano integrare le dichiarazioni dei redditi per gli anni di imposta per i quali non siano ancora decaduti i termini di accertamento. La misura consente, tramite il pagamento di un'**imposta sostitutiva del 20%** per ciascun anno oggetto di regolarizzazione, di **sanare le violazioni in materia di:**

- imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e relative addizionali;
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi;
- ritenute e contributi previdenziali;
- IRAP.

L'imposta sostitutiva esaurisce la pretesa tributaria senza che vengano, dunque, applicate sanzioni, interessi e altri oneri accessori.

L'ambito oggettivo di applicazione si estende, inoltre, anche alle violazioni in materia di **IVA**, sanabili attraverso l'applicazione dell'**aliquota media** del contribuente (calcolata secondo

specifiche modalità) o, in caso di impossibilità nel determinarla, dell'**aliquota ordinaria del 22%**.

Tale procedura prevede un *cap* in termini di **imponibili regolarizzabili**. Questi ultimi, difatti, non potranno eccedere l'importo di **100.000 euro** di imponibile annuo e comunque non oltre il **30%** di quanto dichiarato nel medesimo anno di imposta in sede di dichiarazione dei redditi. In aggiunta:

- eventuali perdite non potranno essere dedotte dai maggiori imponibili oggetto di integrazione;
- la presentazione della dichiarazione integrativa speciale **non costituisce titolo** per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate.

Inoltre, in caso di dichiarazione con imponibile inferiore a 100.000 **euro** o senza debito di imposta per perdite, l'integrazione degli imponibili è comunque ammessa fino al limite di 30.000 euro.

Leggi anche Dichiarazione integrativa speciale: una disciplina difficile da interpretare

Deadline 31 maggio 2019

La finestra temporale per l'accesso alla procedura agevolata si chiuderà il 31 maggio 2019, data entro la quale i contribuenti interessati dovranno inviare, all'Agenzia delle Entrate, una **dichiarazione integrativa speciale** con le seguenti caratteristiche:

- **irrevocabile**;
- **sottoscritta personalmente** da parte del contribuente;
- potrà riguardare uno o più periodi di imposta per i quali non siano scaduti i termini di accertamento alla data del 24 ottobre 2018 (i.e. anni d'imposta 2013, 2014, 2015 e 2016).

Esclusioni

Sono **esclusi** dall'ambito soggettivo di applicazione della norma i contribuenti che:

- hanno omesso *in toto* la dichiarazione dei redditi (i.e. dichiarazione omessa) anche solo per uno degli anni d'imposta oggetto di regolarizzazione (da 2013 a 2016);
- hanno 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 agevolata (per i quali, tuttavia, potrebbe rendersi applicabile il ravvedimento operoso in forma "piena" (da 1/10 ad 1/6) o "ridotta" (ad 1/5) a seconda dei casi).

La procedura non permette altresì di regolarizzare:

- l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite **fuori dal territorio dello Stato**;

- i redditi prodotti in forma associata (art. 5 TUIR) o prodotti dai contribuenti che hanno esercitato un delle opzioni previste dagli articoli 115 (trasparenza fiscale) e/o 116 (società a ristretta base proprietaria) del TUIR con riferimento ai maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili per rilievi formulati a seguito di accessi, ispezioni, verifiche o di qualsiasi atto impositivo a carico delle società da essi partecipate.

Come si perfeziona la procedura

Il perfezionamento della procedura avviene tramite il pagamento delle somme dovute, in **autoliquidazione, entro il 31 luglio 2019**, qualora si scelga di effettuare il versamento in un'**unica soluzione**. Inoltre, è prevista la facoltà di optare per una rateazione dell'importo dovuto in 10 rate semestrali di pari importo. In tal caso, il perfezionamento avverrà con il pagamento della **prima rata**, da effettuarsi entro il 30 settembre 2019.

Nel caso in cui i contribuenti interessati non eseguano in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il versamento delle somme dovute, la procedura non decade, ma le somme stesse saranno iscritte a ruolo con applicazione degli interessi legali e di una sanzione amministrativa del 30%, ridotta alla metà nel caso in cui il versamento sia effettuato entro i 30 giorni successivi alla scadenza.

Ad esempio

Un contribuente "persone fisica" durante l'anno d'imposta 2014 (modello UNICO 2015):

ha dichiarato:		non ha dichiarato:	
redditi di lavoro autonomo	200.000	redditi di lavoro autonomo	60.000
		redditi di capitale (*)	45.000

(*) Per semplicità dividendi percepiti in data 30 settembre 2014 (i.e. imposta sostitutiva del 26%) e relativi a un deposito titoli detenuto presso una banca italiana per il quale il contribuente ha optato per il regime dichiarativo.

Nel caso rappresentato occorre verificare, innanzitutto, se l'importo degli imponibili oggetto di integrazione supera il limite del 30% di quanto già dichiarato (nel limite massimo di 100.000 euro):

Importo massimo regolarizzabile = $200.000 \times 30\% = 60.000$ euro (sul quale il contribuente dovrà corrispondere un'imposta sostitutiva pari a 12.000 euro).

Tabella n. 1

	Regolarizzazione con integrativa a sfavore su dividendi esteri NQ e reddito da lavoro autonomo (situazione ante pace fiscale)	Regolarizzazione mediante pace fiscale su dividendi NQ e integrativa a sfavore su reddito da lavoro autonomo	Regolarizzazione mediante pace fiscale su reddito da lavoro autonomo e integrativa a sfavore su dividendi NQ
Reddito di lavoro autonomo	60.000	60.000	60.000
Imposta	25.800	25.800	12.000
Sanzione	3.870	3.870	0
Interessi	225	225	0
Dividendi non qualificati	45.000	45.000	45.000
Imposta	11.700	9.000	11.700
Sanzione	2.340	0	2.340
Interessi	102	0	102
Totale per regolarizzazione	44.037	38.895	26.142

Tale esempio permette di evidenziare la **principale criticità** relativa alla presente fattispecie: come è possibile **regolarizzare eventuali importi eccedenti** il limite del 30% (o di 100.000 euro)?

Come evidenziato dai dati numerici, vi sarebbero redditi per 45.000 euro che resterebbero fuori dall'ambito applicativo della norma. In attesa di specifici chiarimenti, si ritiene possibile prevedere che il contribuente potrà presentare - a *latere* della procedura in esame - un'ulteriore **dichiarazione integrativa a sfavore**, regolarizzando le somme eccedenti.

In particolare, poiché il regime impositivo dei dividendi non qualificati (imposta sostitutiva del 26%) è, nella maggior parte dei casi, più favorevole rispetto al regime IRPEF previsto sui redditi di lavoro autonomo, il contribuente potrebbe decidere, in assenza di disposizioni specifiche, di usufruire della procedura agevolata per i redditi di lavoro autonomo e presentare una dichiarazione integrativa a sfavore per i dividendi non dichiarati (Tabella n. 1, colonna 4) ottenendo un **vantaggio fiscale pari a circa 18.000 euro** (Tabella n. 1, confronto tra colonna 2 e colonna 4) che - come osservato da autorevole dottrina - porterebbe ad un **forte squilibrio**, in termini impositivi, tra coloro che beneficerebbero della procedura e coloro che hanno adempiuto correttamente a tutti gli obblighi dichiarativi in ogni singolo anno d'imposta (che, per assurdo, si troveranno ad aver subito un maggior prelievo fiscale pur non avendo omesso alcun reddito/imponibile).

Fuori dall'integrativa le attività detenute all'estero

In aggiunta, si segnala che, rispetto alla formulazione originale di cui allo schema di decreto approvato dal Consiglio dei Ministri del 15 ottobre, la dichiarazione integrativa speciale non potrà essere presentata al fine di regolarizzare le **attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero** nonché le relative imposte patrimoniali eventualmente dovute su tali attività (**IVIE e IVAFE**). In particolare, nonostante la possibilità di regolarizzare fattispecie (anche) di natura *cross border* avrebbe potuto favorire l'accesso alla procedura da parte di un pubblico sicuramente più vasto, si sottolinea che le disposizioni elaborate all'interno del precedente schema di decreto avrebbero portato, soprattutto per quanto attiene le fattispecie di fonte estera, ad alcune **incongruenze**:

- potenziale pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 20% in luogo dell'IVIE (0,76%) e dell'IVAFAE (0,2%) con l'ulteriore rischio di non risolvere appieno l'omissione in quanto, in molti casi, gli imponibili di cui al quadro RW risultano ampiamente superiori ai limiti posti in tema di pace fiscale (i.e. 30% degli imponibili già dichiarati nel limite di 100.000 euro);
- possibilità di regolarizzare gli errori e/o omissioni in materia di imposte sui redditi (di capitale e diversi) di fonte estera - mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 20% - ma **mancato coordinamento** con le disposizioni in materia di monitoraggio fiscale e relative sanzioni (dal 3% al 15% per attività detenute in Paesi white list e dal 6% al 30% per attivi detenuti in Paesi black list), dinamica che avrebbe portato alla potenziale presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore (oltre a quella speciale) per sanare tutte le violazioni commesse.

Infine, si evidenzia che quest'ultime modifiche - seppur operando una netta semplificazione della procedura destinandola **ai soli contribuenti "semi-virtuosi"** (ovvero che hanno sempre presentato la dichiarazione dei redditi nei periodi d'imposta considerati, seppur con qualche errore e/o omissione) con imponibili omessi unicamente di fonte domestica, hanno **pregiudicato l'accesso** a tale agevolazione ad una serie di contribuenti titolari di redditi di fonte estera del tutto regolari e trasparenti (a maggior ragione nel caso in cui gli stessi siano confluiti o confluiscono all'interno dei *bulk* di dati di cui alle diverse forme di scambio di informazioni) che abbiano omesso (in tutto o in parte) l'indicazione degli stessi all'interno della dichiarazione dei redditi italiana.

Ad esempio

Basti pensare al caso di un **expatriate** di nazionalità italiana:

- residente in Francia dal 1° gennaio 2013;
- con regolare contratto di lavoro dipendente con una società francese a partire dal 1° gennaio 2013;
- che percepisce solo redditi di lavoro dipendente per l'attività lavorativa svolta in Francia;
- non ha mai ultimato l'iscrizione all'AIRE;
- con moglie e figli sempre residenti in Italia (i.e. centro degli interessi vitali);
- che durante i periodi d'imposta 2013-2016 ha sempre presentato il modello UNICO/Redditi da non residente in quanto proprietario di due immobili in Italia "a reddito".

Pertanto, in questo caso, è evidente che il contribuente - benchè abbia **erroneamente presentato** un modello dichiarativo da non residente in forza della sua effettiva permanenza all'estero (anche se non garantita a livello formale dall'iscrizione all'AIRE), trascurando la persistenza del proprio "centro degli interessi vitali" in Italia durante tutti i periodi d'imposta (che avrebbe comportato la presentazione di un modello dichiarativo da residente contenente i redditi ovunque prodotti ex art. 3 TUIR) - avrebbe potuto regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa speciale (ed eventualmente una dichiarazione integrativa a sfavore per eventuali violazioni relative al quadro RW) usufruendo di una procedura agevolata - nella maggior parte dei casi **più conveniente** rispetto al ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 - la cui *ratio* risulterebbe del tutto coerente con quella prevista dall'art. 9 del D.L. 119/2018 (ovvero favorire i contribuenti "semi-virtuosi").

In altre parole, in questo caso - come in altrettanti casi riguardanti anche attività di natura finanziaria detenute all'estero la cui formazione ha natura del tutto lecita (i.e. risparmi, stock option, redditi di lavoro dipendente) e, nella maggior parte dei casi, è comunque soggetta a **scambio di informazioni** - non si sarebbe favorita la regolarizzazione di attività finanziarie, patrimoniali, denaro contante o valori al portatore provenienti da condotte fraudolente la cui punibilità risulta in ogni caso garantita dalle richiamate disposizioni (anche in materia penale) di cui all'art. 9, comma 9.