Dichiarazioni tardive e integrative: i rimedi dopo la scadenza

14 Novembre 2017

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Una premessa

«Invio di circa 305.000 comunicazioni per la *compliance* a fronte delle quali più di 156.000 cittadini hanno inteso accogliere l'invito del Fisco a rimediare a un errore o a una dimenticanza in tempi brevi e con sanzioni ridotte, versando spontaneamente circa 250 milioni di euro»*

* *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva* (sito MEF)

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Una premessa/segue

«L'obiettivo a tendere dell'Agenzia è quello di comunicare prima della presentazione della dichiarazione annuale dati in possesso sull'anno di imposta da dichiarare e le anomalie riscontrate nelle precedenti dichiarazioni, consentendo quindi al contribuente di non fare errori in dichiarazione e correggere con sanzioni molto ridotte gli errori già fatti. I soggetti interessati da tale attività possono regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commessi mediante il ravvedimento operoso, beneficiando di una riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse»*

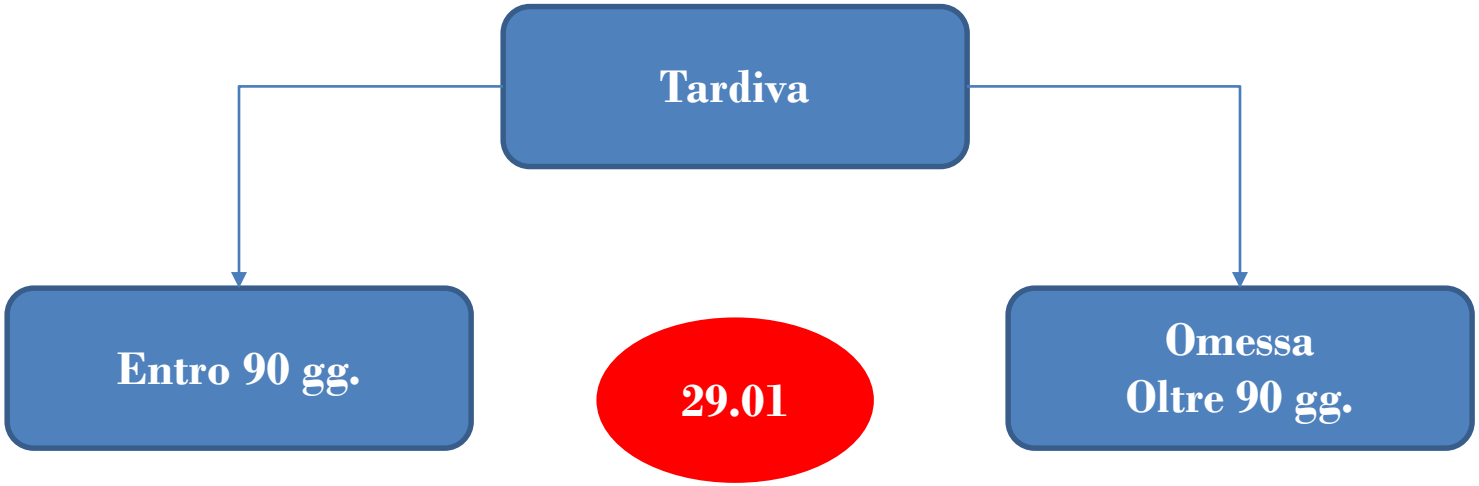
** Circolare Ag. Entr. N. 42/E 2016*

Tardiva presentazione

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

La dichiarazione tardiva

- *«Sono considerate valide le dichiarazioni presentate* ***entro novanta giorni dalla scadenza del termine****, salva restando l'applicazione delle* ***sanzioni amministrative per il ritardo****. Le dichiarazioni presentate con* ***ritardo superiore a novanta giorni*** *si considerano* ***omesse****, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta»* [art. 2 co. 7 D.p.r. n. 322/1998]



AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Tardiva = entro 90 giorni

Norma	Sanzione	Ravvedimento	Sanzione per omesso vesamento	Ravvedimento
Art. 1 co. 1 D.lgs. n. 471/1997	Euro 250	Euro 250 x 1/10= Euro 25	Sì	Epoca versamento (art. 13)

Att.ne non si applica «la dichiarazione omessa e' presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attivita' amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200».

Att.ne non si applica «salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione e' ridotta della meta'»

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Omessa = presentazione oltre 90 giorni

Norma	Note
Art. 1 D.lgs. n. 471/1997 (sanzione – base)	Da 120% a 240% (minimo Euro 250)
Art. 1 D.lgs. n. 471/1997 (sanzione – base se non sono dovute imposte)	Da Euro 250 a Euro 1.000
Art. 1 D.lgs. n. 471/1997 Presentazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (**30.09.2018**) e comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui si abbia avuto formale conoscenza	- Senza imposte dovute: da Euro 150 a Euro 500 - Con imposte dovute: da 60% a 120% con minimo Euro 200

Non ravvedibile

Dichiarazione integrativa

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Le diverse tipologie di integrativa

Dichiarazione integrativa

Integrativa «a sfavore»

Art. 2 co. 8 D.P.R. n. 322/1998

Integrativa «a compensazione»

Art. 2 co. 8-ter D.P.R. n. 322/1998

RX

120 gg.

Integrativa «a favore»

Art. 2 co. 8 D.P.R. n. 322/1998

Entro il termine di presentazione dich. periodo successivo

Oltre il termine di presentazione dich. periodo successivo

Art. 2 co. 8-bis D.P.R. n. 322/1998

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Dichiarazione integrativa «a sfavore» entro i 90 gg.

Integrativa a sfavore

- Errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale
- Errori rilevabili in sede di controllo formale o automatizzato

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

L'integrativa «a sfavore»

- Le sanzioni – entro 90 gg. errori non rilevabili -

Sanzione applicabile: art. 8 D.lgs. n. 471/1997

«violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione» (circ. 42/E 2016)

Fattispecie	Sanzione	Ravvedim.	Sanzione omesso versamento	Ravvedim.
Fuori dai casi di infedele dichiarazione (artt. 1-2-5- D.lgs. n. 471/1997) – **art. 8 co. 1**	Da 250 a 2.000	Euro 250 x 1/9 = 27,78 (art. 13 co. 1 a-bis D. Lg. n. 472/97)	Sì	Epoca versamento (Art. 13 D. Lgs. n. 472/97)
Comunicazioni art. 1 co. 634 L. stabilità 2015 (dich. Integr. entro 90 gg.) - **art. 8 co. 1**	Da 250 a 2.000		Sì	
Dividendi/plusvalenze black-list – **art. 8 co. 3ter**	10% (min. 10.000 – max 50.000)		Sì	

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

L'integrativa «a sfavore»

- Le sanzioni –entro 90 gg. errori rilevabili -

Art. 13 D.lgs. n. 471/1997 (sanzione per omesso versamento)

Fattispecie	Sanzione	Ravvedimento
Sempre	30%	Art. 13 D.lgs. n. 472/1997

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Dichiarazione integrativa «a sfavore» oltre i 90 gg.

Integrativa a sfavore

- Errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale
- Errori rilevabili in sede di controllo formale o automatizzato

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

L'integrativa «a sfavore»

- Le sanzioni – oltre i 90 gg. errore non rilevabile -

Sanzione applicabile: art. 1 co. 2 D.lgs. n. 471/1997

«Tale sanzione trova applicazione solo con riferimento a quelle violazioni costituenti, sin dall'origine, infedeltà dichiarativa, mentre quelle consistenti, sin dall'origine in una mera irregolarità dichiarativa ai sensi del citato articolo 8, rimangono sanzionabili in forza della relativa disposizione» (circ. 42/E 2016)

Fattispecie	Sanzione	Ravvedimento	Sanzione omesso versamento
Infedele dichiarazione	Da 90% a 180%	Art. 13 D.lgs. n. 472/1997	No
Comunicazioni art. 1 co. 634 L. stabilità 2015	Da 90% a 180%		No

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

L'integrativa «a sfavore»

- Le sanzioni –oltre i 90 gg. errore rilevabile -

Art. 13 D.lgs. n. 471/1997 (sanzione per omesso versamento)

Fattispecie	Sanzione	Ravvedimento
Sempre	30%	Art. 13 D.lgs. n. 472/1997

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

L'integrativa «a sfavore»

- Prima fattispecie – omesso/carente acconto

- Acconti dovuti per anno d'imposta successivo
- Non si applica la relativa sanzione per carente/omesso versamento se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al versamento del secondo acconto
- Il primo acconto non è comunque sanzionabile se, l'eventuale differenza di acconto è versata con il secondo acconto (sempre in presenza di dichiarazione integrativa)

- Principio = acconto commisurato a dichiarazione vigente al momento del versamento (circ. 23/E 2015)

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

L'integrativa «a favore»

Decorrenza dei termini per l'accertamento

- Art. 1 co. 640 L. n.190/2014
- **Limitatamente agli elementi oggetto di integrazione i termini**:
- **[lett. a]** per la notifica delle **cartelle di pagamento** di cui all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, relativi, rispettivamente, all'attivita' di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni;
- **[lett. b]** per l'**accertamento** di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;
- **decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa**

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Ravvedimento modello 730

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Il modello 730

Entro il	Sanzione	Sanzione omesso versamento	Ravvedim.
31.10.2017 (correttiva nei termini)	Zero	Sì	Epoca versamento (Art. 13 D. Lgs. n. 472/97)
30.09.2018 (entro il termine di presentazione del modello UNICO anno successivo – dichiarazione integrativa)	Rimando alla disciplina delle sanzioni così come individuata per i modelli UNICO	Sì	
31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 2 co. 8 D.P.R. n. 322/1998)		Sì	

Alcune questioni connesse alle integrazioni

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

E' possibile fare integrativa su opzioni?

- Art. 16 D.lgs. n. 175/2014:
  - trasparenza;
  - consolidato fiscale;
  - tonnage tax;
  - opzione IRAP società persone
- Precedentemente: *remissione in bonis*
- Oggi: ravvedimento operoso?
- In caso affermativo: integrativa «a favore»?
- Sanzione: art. 11 co. 1 D.lgs. n. 471/1997 = € 250
- E' possibile «cancellare» un'opzione?
  - Cass. n. 25056/2006 – No
  - Cass. n. 7294/2012 – Sì (riconoscibilità errore ex art. 1427 c.c.)

Cfr. anche per nuovo meccanismo:
- circ. 31/E 2014
- Ris. N. 80 2015

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Credito da quadro RU

- Cass. sent. n. 13378 del 30.06.2016:

  - rimane ferma la possibilità di richiedere il rimborso del credito qualora siano spirati i termini per la dichiarazione integrativa «a favore»

  - anche qualora l'indicazione sia «a pena di decadenza»

  - può essere fatto valere anche nel contenzioso

  - problema dei crediti d'imposta che possono essere fruiti «solo in compensazione»

  (es. credito investimenti art. 18 L. n. 91/2014)

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Riporto a nuovo di crediti IVA omessi (richiamo per redditi)

- **Cass. sent. n. 17757 del 8.09.2016:**

«il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi»

- **Circolare n. 21/E del 2013:**

- Riconoscimento del credito in mediazione o conciliazione giudiziale e anche in caso di controllo automatico
- Pagamento sanzioni per indebita compensazione (30% cfr. art. 13 D.lgs. n. 471/97) con riduzione

- **Vale anche per imposte sui redditi e IRAP**

AIDC
Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Circolare 31/E 2013
correzione errori (non più attuale)

- **Circ. 31/E 2013**, gli errori oggetto di correzione vengono suddivisi in due macro-categorie:

  - mancata imputazione di un **componente negativo** di reddito nel corretto esercizio di competenza, con allocazione dello stesso in un successivo periodo d'imposta per dare evidenza dell'errore;

  - mancata imputazione di un **componente positivo** di reddito nel corretto esercizio di competenza, con rilevazione successiva (a correzione dell'errore) in un periodo d'imposta successivo.

- Dal punto di vista fiscale una **triplice necessità**:

  1. **sterilizzare** la correzione dell'errore nel periodo in cui lo stesso è stato rilevato, per carenza del requisito di competenza;
  2. **riallocare** fiscalmente nel corretto periodo di competenza il componente negativo o positivo non rilevato originariamente;
  3. **ripresentare** le dichiarazioni reddituali relative ai periodi interessati, al fine di rideterminare l'imponibile.

AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Correzione errori contabili

- Circ. 8/E 2017: è superato l'orientamento della circolare 31/E 2013 per la correzione degli errori contabili
- Ora si usa il meccanismo dell'integrativa «a favore» (dopo le modifiche che ne estendono l'ambito temporale)
- Dal punto di vista operativo: quadro DI (richiamo)
- Questioni aperte:

- introduzione del principio di derivazione rafforzata (modifica art. 83 T.U.I.R.)

- Applicazione OIC n. 29 (correzione errori):
    - definizione errore
    - errori rilevanti (p.n.)
    - errori non rilevanti (c.e.)

Come rilevano ai fini della dichiarazione integrativa?