



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Genova, 15 gennaio 2018

ODCEC Genova Viale IV Novembre 6/7

***A cura della
Commissione di studio IMPOSTE DIRETTE***



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

RAVVEDIMENTO OPEROSO *(a cura di Massimo Sivori e Sergio Copello)*

- **Gli errori sanabili e le condizioni di applicazione**
- **Le riduzioni delle sanzioni art. 13 D.lgs. 472/1997**
- **Dichiarazione integrativa e correttiva nei termini**
- **Quadro VN dichiarazione IVA**
- **Dichiarazione omessa**

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

- **Ambito di applicazione e diverse tipologie di dichiarazione integrativa**
(a cura di Mauro Pasini)
- **Termini di presentazione e profili sanzionatori** *(a cura di Barbara Marini)*
- **Compilazione del quadro DI e utilizzo del credito** *(a cura di Michele Di Benedetto)*



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Ravvedimento operoso

Le riduzioni delle sanzioni art.13 c.1 Dlgs. 472/97

1/10
del minimo

**Mancato versamento, sanato entro 30 giorni
Lett.a)**

Tutti i tributi

1/9
del minimo

QUALSIASI ERRORE, entro 90 giorni dall'errore, o nel caso di errori commessi in dichiarazione, dal termine di presentazione della stessa

Tutti i tributi

1/8
del minimo

QUALSIASI ERRORE, entro termine presentazione dichiarazione anno in cui è commesso l'errore

Tutti i tributi

1/7
del minimo

QUALSIASI ERRORE, ENTRO termine presentazione dichiarazione anno successivo a quello in cui è commesso l'errore

Tributi AdE

1/6
del minimo

QUALSIASI ERRORE, OLTRE termine presentazione dichiarazione anno successivo a quello in cui è commesso l'errore

Tributi AdE

1/5
del minimo

QUALSIASI ERRORE, a seguito della notifica di un PVC

Tributi AdE

1/10
del minimo

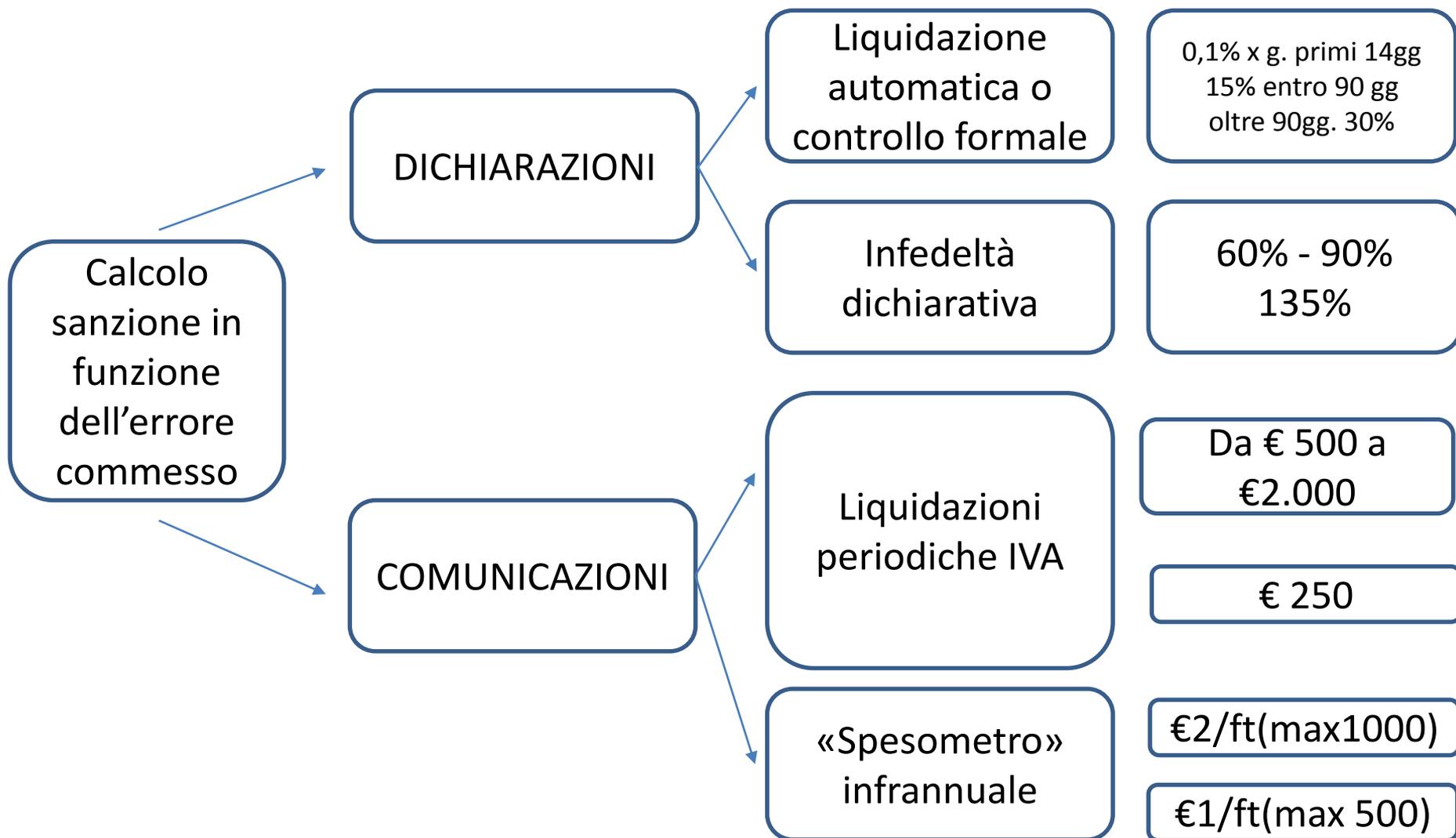
Omissione presentaz. dichiarazione, con ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza originaria

Tutti i tributi

Le condizioni



Gli errori sanabili: quadro generale



Integrativa: comunicato stampa AdE 18 dicembre 2015

Laddove il contribuente intenda regolarizzare **errori od omissioni commessi nella dichiarazione presentata e che rilevano sulla determinazione e sul pagamento del tributo, entro 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione, avvalendosi del ravvedimento operoso, dovrà:

- Presentare una dichiarazione corretta (c.d. integrativa) entro il termine di 90 giorni, versando la corrispondente sanzione pari a **28€**, ossia la sanzione in misura fissa di 258 € prevista per l'ipotesi di irregolare dichiarazione, ridotta a **1/9**, ai sensi della lett. A)-bis), salvo che per la violazione sia prevista una più specifica misura sanzionatoria (**dal 2016, € 250 x 1/9=27,78**),
- **Se risulta un versamento del tributo in misura inferiore** al dovuto, o l'utilizzo di un credito in misura superiore, il contribuente deve versare anche la relativa differenza e gli interessi, calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento originario. È dovuta, altresì, la relativa **sanzione per omesso versamento (pari al 30%)**, ridotta secondo le misure previste dall'art. 13 del D.Lgs. n.472/1997, **in ragione del momento in cui interviene il versamento.**

Tardiva: comunicato stampa AdE 18 dicembre 2015

Nel caso in cui, invece, il contribuente, per errore, **non abbia presentato la dichiarazione** e intenda provvedere, **può farlo entro i successivi 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinario (oltre il quale la dichiarazione si considera omessa), avvalendosi del ravvedimento operoso. A tale fine, dovrà:

- presentare la dichiarazione, versando la corrispondente sanzione per la tardività, pari a **25 €**, ossia la sanzione in misura fissa di 258 €, ridotta a un **1/10**, ai sensi della lett. c) (**dal 2016, € 250 x 1/10 = € 25**);
- **Se risulta anche un tardivo od omesso versamento** del tributo, procedere al pagamento del tributi e degli interessi, calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento originario. **È dovuta, altresì, la relativa sanzione per omesso versamento (pari al 30%)**, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, **in ragione del momento in cui interviene il versamento.**

Dichiarazioni Integrative: circolare n.42/E/2016

INTEGRATIVA

**ENTRO
90 GG**

**ERRORI
RILEVABILI DA
CONTROLLO
FORMALE**

NO INFEDELE DICHIARAZIONE
SANZIONE 30% DI QUANTO NON VERSATO
RAVVEDIBILE A SECONDA DI QUANDO
INTERVIENE IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

**ERRORI NON
RILEVABILI DA
CONTROLLO
FORMALE**

NO INFEDELE DICHIARAZIONE
SANZIONE 30% DI QUANTO NON VERSATO
+ FISSA € .250 RAVVEDIBILE A 1/9 (28 €)

**OLTRE
90 GG**

**ERRORI
RILEVABILI DA
CONTROLLO
FORMALE**

NO INFEDELE DICHIARAZIONE
SANZIONE 30% DI QUANTO NON VERSATO
RAVVEDIBILE A SECONDA DI QUANDO
INTERVIENE IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

**ERRORI NON
RILEVABILI DA
CONTROLLO
FORMALE**

SI INFEDELE DICHIARAZIONE
SANZIONE 90% DI QUANTO NON VERSATO.
IL 90% ASSORBE SANZIONE SU VERSAMENTO
FISSA €250 (RAVVEDIBILE) ART.5 DLGS471/97
NECESSITA' RAVVEDIMENTO VIOLAZIONI
PRODROMICHE NON POTENDOSI APPLICARE IN
SEDE DI RAVVEDIMENTO IL CUMULO GIURIDICO

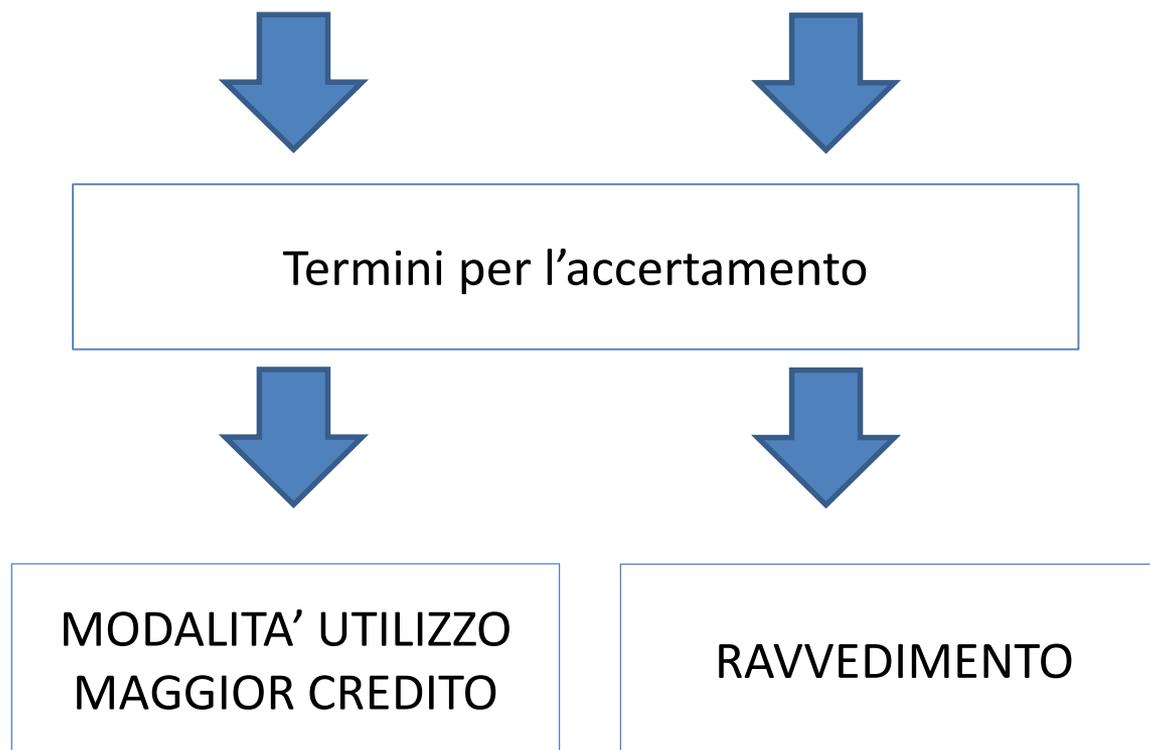
Dichiarazioni Integrative per mere irregolarità dichiarative

(es. come riportato nella circolare 42/E del 12/10/2016 alla pg. 14: il contribuente abbia omesso o indicato in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione)

INTEGRATIVA	ENTRO 90 GG	ERRORI MERAMENTE FORMALI	NO INFEDELE DICHIARAZIONE NESSUNA SANZIONE DA VERIFICARE CASO PER CASO
	OLTRE 90 GG	ERRORI MERAMENTE FORMALI	LA SANZIONE RIMANE QUELLA PREVISTA DALL'ART.8 D.Lgs. 471/97 Fisso €.250 ridotta secondo le misure dell'art.13 a seconda di quando interviene il ravvedimento

Le dichiarazioni integrative

Con l'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016, il termine per la presentazione delle dichiarazioni integrative **A FAVORE** ed **A SFAVORE** sono stati riallineati



DICHIARAZIONE CORRETTIVA NEI TERMINI

La casella “**Correttiva nei termini**” va barrata quando la dichiarazione viene ripresentata entro i termini ordinari in sostituzione di una precedente dichiarazione errata.

In tal modo la dichiarazione correttiva sostituisce integralmente quella presentata precedentemente e consente al contribuente di esporre gli elementi non dichiarati (per esempio maggiori redditi) oppure di evidenziare ritenute, crediti di imposta, e altri elementi non indicati precedentemente. Trattandosi di una dichiarazione che sostituisce quella precedentemente trasmessa entro i termini di scadenza, non è prevista l’irrogazione di alcuna sanzione.

Resta ferma la necessità di effettuare il versamento di quanto dovuto a titolo di eventuale maggiore imposta assumendo come sanzione base il 30% con possibilità di ravvedimento in ragione del momento in cui avviene il pagamento.

Integrative a favore

(slide 1 di 3)

In nuovi termini di decadenza del potere di accertamento, a decorrere dall'anno **di imposta 2016**

VECCHI TERMINI

NUOVI TERMINI

DICHIARAZIONE
PRESENTATA

31/12 del **quarto** anno
successivo a presentazione

31/12 del **quinto** anno
successivo a presentazione

DICHIARAZIONE
OMESSA

31/12 del **quinto** anno
successivo a quello in cui
avrebbe dovuto essere
presentata

31/12 del **settimo** anno
successivo a quello in cui
avrebbe dovuto essere
presentata

Modalità di utilizzo del maggior credito

II.DD., IRAP,
770



Se l'integrativa viene presentata **oltre il termine** prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo**.



Il maggior credito (o minore debito) che ne deriva può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti **maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa**.



ESEMPIO: Modello Unico/2017 integrativo "a favore" presentato il 7 ottobre 2018 >>> maggior credito utilizzabile per compensare debiti d'imposta maturati a decorrere dal 2019

Integrative a favore

(slide 3 di 3)

Modalità di utilizzo del maggior credito



La compilazione del quadro VN dichiarazione IVA

Sul piano operativo il quadro VN del modello Iva si articola in 5 colonne in cui vanno rispettivamente riportati:

l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa (colonna 1);

il credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalla integrativa, per la quota non chiesta a rimborso nella stessa dichiarazione integrativa (colonna 3). Tale importo – precisano le istruzioni al modello – concorre alla determinazione del saldo annuale e, pertanto, va riportato nel rigo VL11 (oppure nel rigo VW30 se è barrata la colonna 2);

il codice fiscale del soggetto cui si riferisce la dichiarazione integrativa qualora diverso dal soggetto che l'ha presentata (colonna 4).

Si ricorda che il quadro in esame contiene 4 righe, da VN1 a VN4, ognuno dei quali va utilizzato per ciascuna integrativa “a favore” **oltre il termine** della dichiarazione successiva, presentata nel corso del 2016.

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE		1	2	3	4	5
VN1						
VN2						
VN3						
VN4						

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

(ex art.2 c.8 e 8-bis DPR 322/98)

La compilazione della dichiarazione integrativa (come indicato nelle istruzioni) prevede l'indicazione del:

codice 1, nell'ipotesi prevista dall'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998, presentazione dell'integrativa entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria (31 dicembre 2022 per le dichiarazioni presentate entro il 31 ottobre 2017 relative all'anno d'imposta 2016), per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior o minor reddito o di un maggior o minor debito d'imposta o di un maggior o minor credito fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art.13 D.Lgs 472/97

codice 2, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 1, commi 634 – 636, L. 190/2014, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art.13 D.Lgs 472/97. L'Agenzia delle Entrate mette infatti a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso (riferibili allo stesso contribuente, acquisite direttamente o pervenute da terzi, relative anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti) dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, anche dopo la presentazione della dichiarazione.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

(ex art.2 c. 8-ter DPR 322/98)

La casella **“Dichiarazione integrativa (articolo 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/1998)”** va barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa allo scopo di modificare l’originaria richiesta di rimborso dell’eccedenza d’imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. Tale dichiarazione va presentata entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione (28 febbraio 2018 per modelli Redditi/2017), secondo le disposizioni di cui all’articolo 3 del citato D.P.R. 322/1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione.

In caso di presentazione di dichiarazione integrativa che, oltre alla modifica consentita dal comma 8-ter, contenga anche la correzione di errori od omissioni non va barrata la presente casella ma deve essere barrata la casella «dichiarazione integrativa» (vedi slide precedente).

DICHIARAZIONE TARDIVA

E' quella presentata entro 90 giorni dai termini ordinari (entro il 29/01/2018 per l'anno di imposta 2016) .

In tal caso il contribuente può sanare la propria posizione versando:

25 euro (sanzione amministrativa minima di 250 euro prevista art.1, co 1, Dlgs 471/1997 ridotta ad 1/10 prevista art.13, co1, lettera c, Dlgs 472/1997)

Oltre il ravvedimento delle imposte non versate

sanzione 30% prevista art.13, co 1, Dlgs 471/1997 con riduzione in ragione del momento in cui si effettua il versamento tenendo ben presente la data originaria di scadenza

DICHIARAZIONE OMESSA

Quando viene presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza dei termini ordinari (oltre il 29/1/2018 per l'anno di imposta 2016).

In questa situazione non è più possibile avvalersi del ravvedimento operoso e l'art.1, co1, Dlgs 471/1997 prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa dal 120 al 240% delle imposte dovute con un minimo di 250 euro, ridotta alla metà se la dichiarazione è presentata entro il 30/09/2018 (termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo), con un minimo di 200 euro che scende a 150 se non sono dovute imposte.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Dichiarazione integrativa

Ambito di applicazione e diverse tipologie di dichiarazione integrativa

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

AMBITO DI APPLICAZIONE

Il DL 193/2016, convertito con la Legge n. 225/2016, ha modificato l'art. 2 co. 8 e 8-bis del DPR 322/98, uniformando le modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative, a sfavore e a favore. Le novità sono entrate in vigore dal 24.10.2016.

Detta novità è applicabile a tutte le annualità per le quali, alla data di presentazione del modello, non siano spirati i termini di accertamento. Pertanto possono essere emendate con dichiarazione integrativa le annualità precedenti, sul presupposto che la dichiarazione originaria sia stata presentata nei termini previsti ovvero entro 90 giorni dal termine di legge.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

AMBITO DI APPLICAZIONE

E' ora, quindi, possibile integrare la dichiarazione per correggere errori, omissioni o irregolarità che danno luogo a variazioni, a favore o a sfavore del contribuente, della base imponibile, dell'imposta o dei crediti di imposta, relativamente alla dichiarazione dei redditi, IRAP, IVA e dei sostituti di imposta.

A tal fine è stata anche aggiornata la modulistica delle dichiarazioni dei Redditi ed IVA, prevedendo, nel frontespizio una sola casella da barrare in caso di presentazione di tale tipologia di dichiarazione.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

AMBITO DI APPLICAZIONE

Il maggior termine così previsto (soprattutto per l'integrativa a favore), consente una migliore gestione delle rettifiche se confrontato con quanto previsto per richiedere il rimborso di imposte pagate in eccedenza, fissato dall'art. 38 del DPR 602/73 in 48 mesi dalla data di versamento.

Và anche tenuto in considerazione che la L. 208/2015, dal periodo di imposta 2016, ha fissato i termini di accertamento nel quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (quarto anno per il periodo di imposta 2015 e precedenti).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

LE TIPOLOGIE DI INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A SFAVORE

La dichiarazione integrativa a sfavore non ha subito cambiamenti nelle modalità operative conseguenti al DL 193/2016. Tale tipologia di dichiarazione genera un maggior debito di imposta rispetto alla originaria e la sua presentazione, ai sensi del co. 8, entro il termine per l'accertamento, non fa venire meno l'applicabilità delle sanzioni. In genere, nel momento in cui si presenta una dichiarazione integrativa a sfavore, si esegue il ravvedimento operoso, versando le maggior imposte, le sanzioni ridotte e gli interessi legali ex art. 13 del DLgs. 472/97.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

LE TIPOLOGIE DI INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE

E' prevista una differente modalità di utilizzazione del credito emergente da dichiarazione integrativa a favore in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Dlgs. 241/97.

Se la dichiarazione integrativa a favore viene trasmessa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito che risulta dal minor debito, dal maggior credito o dalla maggior eccedenza di IVA detraibile può:

- essere utilizzato in compensazione;
- con riferimento all'IVA, essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale o chiesto a rimborso (se ne ricorrono i requisiti previsti).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

LE TIPOLOGIE DI INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE

Se la dichiarazione a favore è trasmessa oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito derivante può:

- essere chiesto a rimborso;
- utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si presenta l'integrativa.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

LE TIPOLOGIE DI INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IN CASO DI MAGGIORI PERDITE FISCALI

Tali tipologie di dichiarazioni non generano un maggior credito di imposta, ma impongono necessariamente di integrare tutte le annualità sino a quella ultima precedente la dichiarazione ancora da presentare, al fine di utilizzare, nelle singole annualità o per riporto, le maggiori perdite fiscali.

Ovviamente, laddove la maggiore perdita sia utilizzata nella singola annualità, per compensare redditi, in tale anno si esaurirà il relativo riporto delle perdita, e si genererà un credito di imposta.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

LE TIPOLOGIE DI INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IN CASO DI ACCERTAMENTO

E' comunque possibile per il contribuente far emergere l'errore commesso anche in sede di accertamento o durante il giudizio.

Se lo stesso è interessato da un accertamento, può comunque far valere (nel corso della verifica, del contraddittorio o dopo la notifica dell'avviso di accertamento) la deduzione di costi, oneri detraibili o deducibili, andando quindi a ridurre (o anche annullare) la maggior pretesa erariale.

Gli effetti di tale accertamento consentono, inoltre, pur trattandosi di un credito ultrannuale, di utilizzare immediatamente l'importo in questione (a differenza del caso in cui il contribuente avesse deciso di presentare l'integrativa a favore).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

LE TIPOLOGIE DI INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA IN CASO DI ACCERTAMENTO

E' quindi evidente come sia necessario analizzare preventivamente, le possibili soluzioni operative, confrontando la presentazione della dichiarazione integrativa con il rimborso della maggior imposta versata o attendendo eventuali attività da parte dell'ufficio, per contenere gli oneri di redazione della dichiarazione integrativa e utilizzare a proprio beneficio gli effetti della definizione in contraddittorio delle rettifiche a favore.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Dichiarazione integrativa
Termini di presentazione e profili sanzionatori

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Il D.L. 22.10.2016 n.193 ha innovato la disciplina delle rettifiche delle dichiarazioni fiscali che i contribuenti presentano ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap dell'Iva e dei sostituti d'imposta.

Il **presupposto** per poter presentare la «successiva dichiarazione» integrativa è che sia **validamente presentata la dichiarazione originaria**, anche laddove quest'ultima sia stata presentata tardivamente entro 90 giorni dal termine ordinario di scadenza (cfr. circolare Agenzia Entrate 42/E de 12 ottobre 2016)

La principale novità consiste nella **unificazione dei termini** entro i quali i contribuenti possono rettificare le dichiarazioni fiscali: a prescindere se esse sono a proprio favore o sfavore, sono presentate **entro** il termine previsto per l'accertamento dei dati ivi contenuti stabilito dall'art. 43 del Dpr 600/1973 (ai fini delle imposte sui redditi) e art. 57 del DPR 633/1972 (ai fini dell'imposta sul valore aggiunto).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Il comma 8 dell'art. 2 del DPR 322/1998 consente di presentare le dichiarazioni integrative fino al termine di scadenza per la notifica degli avvisi di accertamento. Il testo riformulato del DL 193/2016 specifica che entro i **termini** di cui all'art. 43 del DPR 600/1973 i contribuenti possono presentare **dichiarazioni integrative** *«utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione»*, al fine di **correggere errori od omissioni dichiarative** commessi (a **prescindere** se a favore o a sfavore), *«compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un **maggiore** o di un **minore imponibile** o, comunque, di un **maggiore** o di un **minore debito d'imposta** ovvero di un **maggiore** o di un **minore credito**»*.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Sul termine di presentazione della dichiarazione integrativa esiste pertanto un termine «mobile» agganciato alla scadenza dei termini dell'accertamento.

A questo proposito si evidenzia che l'ultimo intervento normativo relativo ai termini di scadenza dell'accertamento risale alla legge 208 del 2.12.2015 (legge di stabilità 2016) con la quale il legislatore ha previsto –per i periodi di imposta successivi al 2016- un allungamento dei termini ordinari d'accertamento, sopprimendo peraltro il regime del raddoppio dei termini in presenza di violazioni penalmente rilevanti.

Per effetto di tale modifica gli **avvisi di accertamento** dovranno essere notificati a pena di decadenza entro il **31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (in sostanza per il periodo 2016, modello Redditi 2017, il termine ordinario di decadenza sarà il 31 dicembre 2022).

Nella tabella che segue sono illustrati gli effetti delle modifiche normative sulla disciplina dei termini di accertamento:

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Periodo d'imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Termini ordinari di accertamento	31-dic-15	31-dic-16	31-dic-17	31-dic-18	31-dic-19	31-dic-20
Raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penalmente rilevanti (*)	31-dic-19	31-dic-20	31-dic-21	31-dic-22	31-dic-23	31-dic-24
Termini di accertamento in caso di omessa presentazione della dichiarazione	31-dic-16	31-dic-17	31-dic-18	31-dic-19	31-dic-20	31-dic-21
Raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penalmente rilevanti in caso di omessa presentazione della dichiarazione (*)	31-dic-21	31-dic-22	31-dic-23	31-dic-24	31-dic-25	31-dic-26

() Il raddoppio dei termini è stato abrogato con decorrenza dal periodo d'imposta 2016*

PERIODO D'IMPOSTA	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Termini ordinari di accertamento	31-dic-22	31-dic-23	31-dic-24	31-dic-25	31-dic-26	31-dic-27
Termini di accertamento in caso di omessa presentazione della dichiarazione	31-dic-24	31-dic-25	31-dic-26	31-dic-27	31-dic-28	31-dic-29

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Il prospetto sopra riportato intende sintetizzare, senza pretesa di esaustività, gli effetti delle modifiche normative che hanno interessato la disciplina dei termini di accertamento.

Declinando tali modifiche normative rispetto alla disciplina della dichiarazione integrative, ne consegue che, nell'ipotesi di applicazione dei termini ordinari di accertamento, per le dichiarazioni integrative relative ai periodi d'imposta fino al 2015 opera il "vecchio" termine di quattro anni, mentre per le dichiarazioni integrative relative ai periodi d'imposta dal 2016 in poi, trova applicazione il "nuovo" termine di cinque anni.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

ESTENSIONE DEI TERMINI DELL'ACCERTAMENTO

Con l'art. 1 comma 6 della legge 190/2014 il legislatore ha previsto l'estensione dei termini di accertamento nel caso di presentazione di una dichiarazione integrativa.

Per effetto di tale norma «*limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione*», i termini di decadenza dell'**attività di accertamento** e di **liquidazione** delle imposte devono essere calcolati a partire dall'anno in cui la dichiarazione integrativa è presentata.

L'art. 5 co. 2, lett. b) del DL 193/2016 modifica il citato comma 6 che ora recita: «*nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione **integrativa** (...) nei casi di **regolarizzazione dell'omissione o dell'errore** (...)*

*b) I termini per l'accertamento di cui agli articoli 43, DPR 600/1973 e 57 DPR 633/1972, decorrono dalla **presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione (...)*** dovendosi per tali ultimi elementi intendere unicamente **gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa.**

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

ESTENSIONE DEI TERMINI DELL'ACCERTAMENTO

Si osserva che non avendo il legislatore indicato i criteri attraverso cui sono individuabili i singoli elementi integrati, i quali confluiscono in una «casella» o in un «riga» della dichiarazione secondo valori «aggregati» (ossia con altri dati non emendati), si potrebbe **paventare il rischio di un utilizzo improprio** della estensione dei termini. Al fine di confinare il rischio di un'estensione generalizzata del potere di accertamento per gli «*elementi oggetto di integrazione*», seppur in assenza di chiarimenti ufficiali, potrebbe essere apprezzabile il comportamento «proattivo» del contribuente che si attivi nel trasmettere all'Amministrazione finanziaria interessata – con forme di comunicazione aventi efficacia legale – un dettaglio delle poste oggetto di rettifica con dichiarazione integrativa in aumento.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Prima di affrontare il regime sanzionatorio degli errori dichiarativi corretti tramite la presentazione della dichiarazione integrativa, occorre fare un'analisi del significato di «errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali» e «errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali».

Appartengono alla categoria degli «**errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali**» le ipotesi in cui gli errori e le omissioni siano rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute in base a controlli automatizzati e formali (art. 36 bis e 36 ter del Dpr 600/73:

- errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte;
- indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta, sanzionabili con la fattispecie di omesso versamento.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Appartengono alla categoria degli «**errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali**» le ipotesi di errori riscontrabili solo mediante controllo sostanziale:

- omessa o errata indicazione di redditi;
- esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dell'imponibile

Nella nuova formulazione degli articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del Dpr 322/1998, resta «**salva l'applicazione delle sanzioni e ... l'applicazione del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**».

Abbiamo detto che tramite le dichiarazioni integrative i contribuenti possono correggere **errori** od **omissioni dichiarativi** commessi, «**compresi** quelli che abbiano determinato l'indicazione di un **maggiore** o di un **minore imponibile** o, comunque, di un **maggiore** o di un **minore debito d'imposta** ovvero di un **maggiore** o di un **minore credito**».

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Sotto il profilo amministrativo, tenendo conto dei chiarimenti espressi al riguardo dall'agenzia delle Entrate con specifico riferimento alle modalità di regolarizzazione (cfr. circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016), è innanzitutto rilevante determinare se la dichiarazione (a suo tempo regolarmente presentata) sia stata integrata **entro, oppure oltre, 90 giorni dall'originario termine di presentazione.**

Ciò non tanto (e non solo) rileva ai fini del ravvedimento operoso disciplinato dall'articolo 13, comma 1, lettera a -bis, del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 472 (di cui in precedenza si è già ampiamente argomentato), quanto per la **corretta individuazione della sanzione applicabile.**

Ordinariamente il termine di 90 giorni dal termine di scadenza della presentazione della dichiarazione dei redditi scade il 29 dicembre. Per le dichiarazioni relative all'anno 2016 il termine di scadenza è il 29 gennaio 2018.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Questo perché la **dichiarazione integrativa** presentata **dopo 90 giorni** dal termine originario è sanzionata per **infedeltà dichiarativa** dall'articolo 1, comma 2 (ovvero 5, comma 4, per l'Iva), del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 471 – dal **90 al 180** per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.

Diversamente la sanzione configurabile per la dichiarazione integrativa presentata **nei 90 giorni dal termine ordinario**, connotandosi per una minore gravità e in assenza di una sanzione espressa, sarebbe riconducibile alle **violazioni di carattere formale sanzionate dall'articolo 8** dello stesso Dlgs 471/1997 in misura fissa – **da euro 250 a 2000** – in relazione «*al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione*».

In tale ultimo caso peraltro rimane ferma l'eventuale applicazione di sanzioni per omessi versamenti, o indebiti utilizzi di eccedenze o crediti di imposta.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA ENTRO 90 GG DALLA SCADENZA DEL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE		DICHIARAZIONE INTEGRATIVA OLTRE 90 GG DALLA SCADENZA DEL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	
ERRORI NON RILEVABILI MEDIANTE CONTROLLI FORMALI AUTOMATIZZATI	ERRORI RILEVABILI MEDIANTE CONTROLLI FORMALI AUTOMATIZZATI	ERRORI NON RILEVABILI MEDIANTE CONTROLLI FORMALI AUTOMATIZZATI	ERRORI RILEVABILI MEDIANTE CONTROLLI FORMALI AUTOMATIZZATI
Euro 250 (art. 8 comma 1 d.lgs. 471/1997, salvo che ricorra una diversa e specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dallo stesso art. 8) ridotta ad 1/9 ai sensi della lettera a-bis) dell'art. 13 del Dlgs 172/1997	sanzione per omesso versamento (30% ai sensi dell'art. 13 comma 1 del d.lgs. 471/1997), se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del dlgs. 472/1997 in ragione dei tempi del ravvedimento	sanzione pari al 90% della maggiore imposta dovuta (art. 1 comma 2 del Dlgs. 471/1997 ovvero art. 5 comma 4 per l'IVA) o della differenza del credito utilizzato, ridotta ex art. 13 del dlgs. 472/1997	sanzione per omesso versamento (30% ai sensi dell'art. 13 comma 1 del d.lgs. 471/1997), se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del dlgs. 472/1997 in ragione dei tempi del ravvedimento
più sanzione per omesso versamento se dovuto, ridotta ex art. 13 d.lgs. 472/1997		oppure se non sono dovute imposte o ricorre una mera irregolarità, sanzione ex art. 8 dlgs 472/1997 => 250 euro, salvo ravvedimento	

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Quindi agli effetti sanzionatori si differenzia la dichiarazione integrativa nel caso in cui la dichiarazione integri errori od omissioni di natura formale rilevabili in sede di controlli automatizzati, ex articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973, e 54-bis del Dpr 633/1972 (errori materiali o di calcolo, errata indicazione di detrazioni di imposta, oneri deducibili o detraibili, ritenute d'acconto e crediti d'imposta), ove l'unica sanzione configurabile resterebbe quella per omesso versamento (o utilizzo di un credito o un'eccedenza in misura superiore a quella spettante), prevista dall'articolo 13 del Dlgs 471/1997 in misura pari al 30 per cento dell'importo non versato, ovvero inferiore in ragione del ritardo.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Al riguardo va segnalato che per le **violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato** non si rende applicabile la sanzione prevista dallo stesso articolo 13, comma 5, per indebita **compensazione di crediti inesistenti** – dal 100 al 200 per cento – intendendosi per tali, ai sensi della stessa norma, non solo i crediti in relazione ai quali manca il presupposto costitutivo ma anche quelli la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui ai citati articoli.

Da ultimo, **se non sono dovute imposte (e indipendentemente dai tempi di presentazione della dichiarazione)** ricorrerebbe l'applicazione della sanzione prevista dal menzionato articolo 8 del Dlgs 471/1997 in caso di omissione o incompletezza dei dati, trattandosi di irregolarità dichiarative e non infedeltà (come per esempio, precisa l'Agenzia nella stessa circolare, se il contribuente abbia omesso o indicato in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Quindi nel caso di presentazione di dichiarazione integrativa entro i 90 giorni, nell'ipotesi in cui fossero dovute maggiori imposte, si applicherebbe l'istituto del ravvedimento operoso (oltre ovviamente il pagamento di 250 euro ridotti ad 1/9 nell'ipotesi di errori non rilevabili tramite controllo automatizzato) sulla base delle seguenti aliquote:

Termine del ravvedimento per omesso versamento	Sanzioni ridotte
Entro i 14 giorni successivi alla scadenza del termine per il versamento.	0,10% (15% x 1/10 x 1/15) per ogni giorno di ritardo.
Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza del versamento.	1,50% (15% x 1/10)
Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza del versamento.	1,67% (15% x 1/9)

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Dopo i 90 giorni il ravvedimento sarebbe applicabile diversamente sulla base delle seguenti variabili:

Nota ⁽²⁾	Termine del ravvedimento per <u>omesso versamento</u>	Sanzioni ridotte
	Dal 91° giorno successivo alla scadenza del versamento ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione.	3,75% (30% x 1/8)
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.	4,29% (30% x 1/7)
	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (entro il termine per l'accertamento)..	5% (30% x 1/6)
	Dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale.	6% (30% x 1/5)
Nota ⁽³⁾	Termine del ravvedimento per errori <u>non rilevabili</u> mediante controlli automatizzati o formali	Sanzioni ridotte
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.	11,25% (90% x 1/8)
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.	12,86% (90% x 1/7)
	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (entro il termine per l'accertamento).	15% (90% x 1/6)
	Dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale.	18% (90% x 1/5)
Nota ⁽⁴⁾	Termine del ravvedimento per errori <u>non rilevabili</u> mediante controlli se <u>non sono dovute imposte</u>	Sanzioni ridotte
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.	€ 31,00 (€ 250 x 1/8)
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.	€ 36,00 (€ 250 x 1/7)
	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (entro il termine per l'accertamento).	€ 42,00 (€ 250 x 1/6)
	Dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale.	€ 50,00 (€ 250 x 1/5)

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

Si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che, nell'ipotesi del ravvedimento (così come in quella dell'accertamento), la sanzione di omesso versamento risulta assorbita nella violazione più grave (per esempio, quella prevista per l'infedele dichiarazione).

Tale risposta è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate in occasione del Forum tax 2016 promosso da Wolters Kluwer.

«Il contribuente che intenda regolarizzare la propria posizione è tenuto a presentare una dichiarazione integrativa e a versare, oltre al tributo e agli interessi, la corrispondente sanzione correlata all'infedeltà dichiarativa disvelata, assorbente della fattispecie di omesso versamento. Restano dovute - autonomamente - le sanzioni ridotte previste per le violazioni prodromiche eventualmente commesse, non potendosi applicare in sede di ravvedimento l'istituto del cumulo giuridico di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472 del 1997».

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

CREDITI

A seguito della riforma del sistema sanzionatorio tributario di cui al Dlgs 158/2015 - ove all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 471/1997 la sanzione per infedele dichiarazione di un **credito superiore a quello spettante** viene determinata in ragione della **differenza del credito utilizzato** - l'errata indicazione di un credito, nel senso di mancata indicazione, ovvero di esposizione in misura maggiore di quella spettante, sarebbe al più assimilabile alle ipotesi di **irregolarità dichiarative** appena considerate, e dunque si tratterebbe di violazione punita con la sanzione in misura fissa di cui al citato articolo 8, comma 1, del Dlgs 471/1997, come ampiamente chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, paragrafo 15 in precedenza parzialmente riportato (salvo i profili penali in caso di superamento delle soglie di punibilità).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

CREDITI

In tale ultimo caso, se il contribuente non ha utilizzato il credito in compensazione, la mera irregolarità relativa alla sua errata indicazione in dichiarazione non può concretizzare un effettivo illecito amministrativo *«avente a oggetto il mancato versamento di imposte, occorrendo che esso sussista effettivamente e che abbia causato un concreto danno erariale»* (cfr. Cassazione, sez. V, sentenza n. 2882/2017, in tema di crediti Iva).

Sul punto la Circolare 8/E del 7.04.2017 ha chiarito al par. 15.1 che la sanzione amministrativa per infedele dichiarazione dal 90 al 180% della differenza di credito si applica esclusivamente nell'ipotesi di **credito utilizzato**. Quindi solo nell'ipotesi in cui ci sia un indebito utilizzo del credito e non si riferisce invece al credito esposto in dichiarazione e non utilizzato.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

CREDITI

«Per credito effettivamente utilizzato si intende quello che è stato utilizzato in compensazione in F24 o in dichiarazione a scomputo dell'imposta dovuta ovvero rimborsato. Non si considera utilizzato il credito riportato nelle dichiarazioni successive» (cfr. Circolare 8/E dell'Agenzia Entrate cit.).

ACCONTI

La circolare 42/E del 12.10.2016 – rivedendo l'orientamento espresso dalla C.M. 18.6.2008 n. 47/E- ha fornito altresì chiarimenti in relazione alle sanzioni applicabili nel caso in cui, per effetto della dichiarazione integrativa, i versamenti effettuati a titolo di acconto risultino omessi o carenti.

In caso di presentazione della dichiarazione integrativa successivamente alla scadenza del 2° acconto, non si renderebbe applicabile la sanzione per carente versamento degli acconti assumendosi in tal caso congrui i versamenti precedentemente effettuati.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

ACCONTI

Nessuna sanzione sarà altresì irrogata in caso di presentazione della dichiarazione integrativa prima della scadenza del secondo acconto, se quest'ultimo venga rideterminato per tenere conto della maggiore imposta emergente dall'integrazione.

PERDITE

Per la dichiarazione integrativa volta a correggere errori a sfavore del contribuente che evidenzia quindi minori perdite (a seguito del maggior utilizzo), come abbiamo visto, la norma non dispone espressamente.

Tuttavia, se per le maggiori perdite che dovessero emergere a seguito di una rettifica in melius si presuppone la necessaria integrazione anche delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi, ai fini del riporto (cfr. Assonime, circolare citata), l'evidenza di minori perdite comporterà l'applicazione delle relative sanzioni.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PROFILI SANZIONATORI

PERDITE

Al riguardo soccorre il legislatore che nella relazione illustrativa al Dlgs 158/2015, in riferimento all'articolo 25, precisa che *«Il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la correlata rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate (ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento»*.

Pertanto la conseguente sanzione per infedele dichiarazione viene commisurata alla sola maggiore imposta residua effettivamente dovuta a seguito dello scomputo delle minori perdite e non già invece commisurata all'imposta teorica dovuta sulla differenza.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA DEI REDDITI ESTERI E QUADRO RW

La mancata compilazione del quadro RW ha un duplice risvolto sanzionatorio, che possiamo così riassumere.

La **mancata compilazione del quadro RW** nel caso in cui la presentazione dello stesso è richiesta ai fini del **monitoraggio fiscale** costituisce una violazione formale. A tale omissione si ritiene applicabile il regime sanzionatorio previsto dall'articolo 5 del D.L. n. 167/90, modificato dalla Legge n. 97/2013 ("*Legge Europea 2013*"), che ha così differenziato le sanzioni:

- €. 258 in caso di presentazione del quadro RW tardivo, entro 90 giorni dal termine ordinario;
- Dal 3% al 15% di quanto non dichiarato è detenuto in Paesi non Black List;
- Dal 6% al 30% di quanto non dichiarato è detenuto in Paesi Black List

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA DEI REDDITI ESTERI E QUADRO RW

La **Circolare n. 38/E/2013 dell'Agazia delle Entrate** afferma che è possibile effettuare il ravvedimento operoso per l'omessa compilazione del quadro RW, confermando l'applicazione del principio del favor rei:

le violazioni relative alla omessa od infedele compilazione della sezione II del quadro RW commesse e non ancora definite alla data del 4 settembre 2013, sono soggette alla sanzione amministrativa dal 3 al 15 per cento degli importi non dichiarati e tra il 6 ed il 30 per cento in caso di detenzione degli investimenti ovvero delle attività in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Le violazioni per omessa compilazione della sezione III non sono più sanzionabili.

Vediamo adesso quali sono le sanzioni applicabili alle principali casistiche di dichiarazione tardiva o integrativa relativamente al quadro RW.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA O TARDIVA QUADRO RW ENTRO 90 GG

Si tratta del caso in cui si presenti una dichiarazione entro 90 giorni della scadenza del termine ordinario della dichiarazione dei redditi (30 settembre), in quanto è stata originariamente omessa la presentazione della dichiarazione oppure nel caso in cui si voglia integrare la dichiarazione originaria col modello RW non presentato alla scadenza o presentato incompleto.

In questo caso le sanzioni applicabili, legate alla mancata compilazione del quadro RW, saranno, alternativamente:

Sanzione per dichiarazione tardiva (nel caso in cui non si sia presentato nei termini il modello Redditi Persone Fisiche):

- Se non sono dovute imposte – Sanzione di €. 25,00 (1/10 di €. 250 con ravvedimento operoso);
- Se sono dovute imposte – Sanzione del 30% ridotta in ragione delle tempistiche di regolarizzazione sulla base delle percentuali stabilite per il ravvedimento operoso, oltre alla maggiore imposta dovuta e agli interessi di mora;

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA O TARDIVA QUADRO RW ENTRO 90 GG

Sanzione per omessa compilazione quadro RW e modello Redditi presentato:
Sanzione di €. 25,00 (1/10 di €. 258 con ravvedimento operoso).

Per il versamento della sanzione relativa alla dichiarazione tardiva e per quella relativa alla compilazione del quadro RW il versamento deve essere effettuato con modello F24, utilizzando il codice tributo “8911”, riportando l’anno nel quale è avvenuta la violazione, e non l’anno di imposta della dichiarazione. Tale codice tributo si ritiene applicabile anche per il versamento delle sanzioni derivanti dal quadro RW, in quanto non sono stati approvati dall’Agenzia delle Entrate specifici codici tributo.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA QUADRO RW ENTRO L'ANNO SUCCESSIVO

Si tratta del caso in cui venga presentata una nuova dichiarazione dei redditi (integrativa rispetto a quella già presentata) oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza ma entro la data di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo rispetto a quello in cui è stata commessa la violazione (30 settembre dell'anno "x+1"), legata alla mancata compilazione del quadro RW.

In questo caso le sanzioni saranno le seguenti:

Sanzione per dichiarazione integrativa:

- Se non sono dovute imposte – Sanzione di €. 31,25 (1/8 di €. 250 con ravvedimento operoso);
- Se sono dovute imposte da redditi non Black List – Sanzione del 15% (sanzione base del 90% dell'imposta dovuta aumentata di 1/3 in quanto redditi prodotti all'estero (comma 8, articolo 1, D.Lgs. n. 471/97) ridotta a 1/8) dell'imposta dovuta oltre al pagamento dell'imposta e interessi;

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA QUADRO RW ENTRO L'ANNO SUCCESSIVO

- Se sono dovute imposte da redditi in Paesi Black List – Sanzione del 32,50% (sanzione base del 180% (sanzione raddoppiata rispetto alla precedente, articolo 12 D.L. n. 78/2009 in quanto reddito derivante da Paese Black List) dell'imposta dovuta, aumentata di 1/3 in quanto redditi prodotti all'estero, ridotta a 1/8 con ravvedimento) se i redditi esteri sono prodotti in un paese Black List oltre al pagamento dell'imposta dovuta e interessi di mora.

Sanzione per omessa presentazione del quadro RW:

- sanzione dello 0,375% o 0,75% (3 o 6 per cento degli importi non indicati nel quadro RW sezione II ridotti a 1/8 a seconda che le attività siano situate in paesi non black list o in paesi black list). La sanzione si applica sul valore dell'attività patrimoniale o finanziaria non dichiarata.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA QUADRO RW ENTRO I DUE ANNI SUCCESSIVI

Si tratta del caso in cui venga presentata una nuova dichiarazione dei redditi (integrativa rispetto a quella già presentata), entro la data di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione (30 settembre dell'anno "x+2"), legata alla mancata compilazione del quadro RW.

In questo caso le sanzioni saranno le seguenti.

Sanzione per la dichiarazione integrativa:

- Se non sono dovute imposte – Sanzione di €. 35,71 (1/7 di €. 250 con ravvedimento operoso);
- Se sono dovute imposte da redditi non Black List – Sanzione del 17,14% (sanzione base del 90% dell'imposta dovuta aumentata di 1/3 in quanto redditi prodotti all'estero (comma 8, articolo 1, D.Lgs. n. 471/97) ridotta a 1/7) dell'imposta dovuta oltre al pagamento dell'imposta e interessi;

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA QUADRO RW ENTRO I DUE ANNI SUCCESSIVI

- Se sono dovute imposte da redditi in Paesi Black List – Sanzione del 34,29% (sanzione base del 180% (sanzione raddoppiata rispetto alla precedente, articolo 12 D.L. n. 78/2009 in quanto reddito derivante da Paese Black List) dell'imposta dovuta, aumentata di 1/3 in quanto redditi prodotti all'estero, ridotta a 1/7 con ravvedimento) se i redditi esteri sono prodotti in un paese Black List oltre al pagamento dell'imposta dovuta e interessi di mora.

Sanzione per omessa presentazione del quadro RW:

- sanzione dello 0,43% o 0,86% (3 o 6 per cento degli importi non indicati nel quadro RW sezione II ridotti a 1/7 a seconda che le attività siano situate in paesi non black list o in paesi black list). La sanzione si applica sul valore dell'attività patrimoniale o finanziaria non dichiarata.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA QUADRO RW PRESENTATA NEGLI ANNI SUCCESSIVI

Si tratta del caso in cui venga presentata una nuova dichiarazione dei redditi (integrativa rispetto a quella già presentata), successiva al secondo anno rispetto a quello in cui è stata commessa la violazione (30 settembre degli anni “x+3” “+4” “...”), e fino al termine del periodo di accertamento.

In questo caso le sanzioni applicabili saranno:

Sanzione per la dichiarazione integrativa:

- Se non sono dovute imposte – Sanzione di €. 41,66 (1/6 di €. 250 con ravvedimento operoso):
- Se sono dovute imposte da redditi non Black List – Sanzione del 20% (sanzione base del 90% dell’imposta dovuta aumentata di 1/3 in quanto redditi prodotti all’estero (comma 8, articolo 1, D.Lgs. n. 471/97) ridotta a 1/6 con ravvedimento operoso) oltre al pagamento dell’imposta dovuta e interessi di mora;

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA QUADRO RW PRESENTATA NEGLI ANNI SUCCESSIVI

- Se sono dovute imposte da redditi in Paesi Black List – Sanzione del 40% (sanzione base del 180% (sanzione raddoppiata rispetto alla precedente, articolo 12 D.L. n. 78/2009 in quanto reddito derivante da Paese Black List) dell'imposta dovuta, aumentata di 1/3 in quanto redditi prodotti all'estero, ridotta a 1/6 con ravvedimento) se i redditi esteri sono prodotti in un paese Black List oltre al pagamento dell'imposta dovuta e interessi di mora.

Sanzione omessa presentazione del quadro RW:

- Sanzione dello 0,1% o 0,5% (3 o 6 per cento degli importi non indicati nel quadro RW sezione II ridotti a 1/6 a seconda che le attività siano situate in paesi non black list o in paesi black list). La sanzione si applica sul valore dell'attività patrimoniale o finanziaria non dichiarata.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

TERMINI PER LA NOTIFICA DEGLI ATTI IMPOSITIVI RELATIVI ALLE VIOLAZIONI SUL MONITORAGGIO FISCALE

- Se gli investimenti/attività non dichiarati sono siti in un Paradiso fiscale, i termini ex [artt. 43](#) del DPR 600/73 e [20](#) del DLgs. 472/97 sono raddoppiati ([art. 12](#) del DL 78/2009).
- Il raddoppio dovrebbe applicarsi a decorrere dalle dichiarazioni relative all'anno 2009, in cui il DL [194/2009](#), che ha introdotto il raddoppio dei termini modificando il DL [78/2009](#), è entrato in vigore. Nel senso dell'inapplicabilità del raddoppio alle violazioni pregresse, C.T. Prov. Milano 20.5.2014 n. [4753/12/14](#), C.T. Prov. Reggio Emilia 17.12.2014 n. [566/3/14](#), C.T. Prov. Treviso 12.11.2014 n. [779/1/14](#), C.T. Prov. Milano 29.2.2016 n. [1836/35/16](#), C.T. Prov. Rimini 13.1.2017 n. [42/1/17](#)56.
- In senso contrario, C.T. Reg. Firenze 23.9.2015 n. [1543/25/15](#), C.T. Reg. Milano 31.10.2014 n. [5626/27/14](#), C.T. Prov. Genova 12.5.2017 n. [742/3/17](#).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Dichiarazione integrativa

Compilazione del quadro DI e utilizzo del credito

D.I. presentata entro l'anno successivo

Ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 il credito risultante dalla presentazione della dichiarazione integrativa può essere utilizzato in compensazione nel modello F24:

- secondo le regole ordinarie;
- a condizione che la dichiarazione integrativa sia presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

In sintesi per le dichiarazioni dei redditi e dichiarazioni irap per l'anno di imposta 2016 presentata entro il 31/10/2017, è possibile ripresentare la dichiarazione ed utilizzare l'eventuale maggior credito entro l'01/10/2018, termine di presentazione della dichiarazione dei redditi 2017.

D.I. presentate oltre l'anno

Se, invece, la dichiarazione integrativa è presentata **oltre il termine prescritto** per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo viene stabilito che il relativo credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 in compensazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Inoltre, stando alle istruzioni dei modelli dichiarativi per l'anno 2016, è necessario procedere in via prioritaria alla compensazione verticale. Solo ciò che residua sarà possibile destinarlo alle compensazioni in orizzontale.

Confrontando la nuova disciplina con la vecchia emerge che per la compensazione del credito derivante dall'integrativa "a favore del contribuente", viene eliminato lo slittamento temporale legato alla presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Nella nuova disciplina resta ferma la possibilità per il contribuente di chiedere il rimborso del credito che scaturisce dalla dichiarazione rettificativa a favore.

QUADRO D.I.

Il quadro D.I. è utilizzato dai contribuenti che nel 2016 hanno presentato una o più dichiarazioni oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa.

Nella dichiarazione integrativa relativa al periodo di imposta in cui è presentata la D.I. è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

QUADRO D.I.

Se nel 2016 sono state presentate più dichiarazioni integrative occorre compilare ogni rigo per relativo periodo di imposta da «rettificare».

Nel caso non fosse sufficiente un unico modello per l'indicazione dei dati richiesti, devono essere utilizzati altri moduli, numerando ciascuno di essi e riportare la numerazione progressiva in alto a destra.

QUADRO D.I. esempi di compilazione

- Codice Tributo: Relativo al credito derivante dalla D.I.
- Periodo di imposta: Anno relativo al modello utilizzato per la dichiarazione.

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DII	1	2	3	di cui (4 ,00)	5 ,00

- Errori Contabili: il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa per i casi di correzione di errori contabili di competenza. Tale importo è ricompreso nel credito da indicare nella colonna 4.

continuazione

- **Credito:** Credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo concorre alla liquidazione della corrispondente imposta a debito o a credito risultante dal modello redditi 2017. Il risultato di tale liquidazione va riportato nella colonna 1 se a debito o nella colonna 2 se a credito del relativo rigo della sezione I del quadro RX. Se il credito indicato nella colonna riguarda un tributo per il quale non sussiste il corrispondente rigo nella sezione I del quadro RX oppure per il quale nel rigo corrispondente non sia presente la colonna 2, detto credito sarà riportato nella sezione II del quadro RX.

continuazione

Nel modello Redditi SC 2017, la società chiude con un debito di imposta IRES pari ad € 25.000; dovrà quindi compensare il credito emergente dalla dichiarazione integrativa per l'anno 2012, esponendo un debito netto IRES a saldo pari a euro 15.000.

	Importo a debito risultante dalla presente dichiarazione	Importo a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo
RX1 IRES	1 15.000,00	2 ,00	3 ,00
	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione	Credito trasferito al consolidato
	4 ,00	5 ,00	6 ,00

ERRORI CONTABILI

Si precisa che ai fini delle imposte dirette IRES ed IRAP la correzione degli errori contabili contenuta nella circolare n.31 E del 24/09/2013 è stata superata dalla Legge di Bilancio 2017 e dalla possibilità di presentare dichiarazioni integrative ‘a favore’ del contribuente entro il termine di decadenza dell’azione accertatrice.

In questa ottica il contribuente deve:

- *Nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno in cui è stato corretto l’errore contabile effettuare un’apposita variazione fiscale volta a depurare l’utile di bilancio del componente relativo alla correzione dell’errore “non rilevante” che sia stato correttamente imputato a*

ERRORI CONTABILI

conto economico

- *Emendare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore contabile al fine di far concorrere il relativo componente, anche se negativo, al reddito imponibile di tale esercizio.*

Si precisa che a partire dalla modulistica redditi 2016 è stata eliminata nel quadro RS la sezione “errori contabili”.

ERRORI CONTABILI

Cenno al Nuovo OIC 29.

Il nuovo OIC 29 specifica che gli errori rilevanti devono essere corretti anche nel bilancio dell'esercizio precedente.

Se l'errore rilevante è stato commesso nell'esercizio precedente, è necessario rideterminare gli importi comparativi per l'esercizio precedente.

Se invece l'errore rilevante è stato commesso prima dell'apertura dell'esercizio precedente è necessario rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

ERRORI CONTABILI

Se l'effetto dell'errore nell'esercizio precedente non può essere determinato, il contribuente deve limitarsi a rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente.

La correzione degli errori rilevanti commessi in esercizi precedenti e contabilizzata sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore, l'OIC 29 chiarisce che generalmente la rettifica è rilevata negli utili portati a nuovo, ma è anche possibile se ritenuto più opportuno ed adeguato, utilizzare un altro componente

ERRORI CONTABILI

del patrimonio netto.

La correzione degli errori non rilevanti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.