

## Newsletter

Dipartimento Fiscale, Newsletter del 26 ottobre 2018  
Decreto Fiscale collegato alla Manovra di Bilancio 2019

### Introduzione

Il 20 ottobre 2018 il Consiglio dei Ministri ha approvato il decreto-legge (il “Decreto”) recante “Disposizioni in materia fiscale” (Titolo I) e “Disposizioni finanziarie urgenti” (Titolo II), pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 247 del 23 ottobre 2018.

Nel Capo I del Titolo I, costituente il nucleo della c.d. “Pace fiscale”, vengono disciplinate le modalità per la definizione agevolata del debito erariale nelle diverse fasi del rapporto Fisco-contribuente: fase dichiarativa, fase istruttoria, fase di accertamento, fase precontenziosa, fase contenziosa e fase della riscossione.

L’adesione agli istituti ivi previsti consente l’abbattimento dell’ammontare dovuto a titolo di sanzioni, interessi e, in specifici casi, anche a titolo di imposta.

### I Fase dichiarativa

#### Dichiarazione integrativa “speciale”

Ai sensi dell’art. 9 del Decreto, le dichiarazioni dei redditi presentate fino al 31 ottobre 2017, e relative ad anni ancora accertabili, possono essere integrate facendo emergere maggiori imponibili non eccedenti il 30 per cento di quanto in prima istanza dichiarato, senza possibilità di scomputare le perdite fiscali, né gli eventuali crediti del contribuente, e, in ogni caso, entro un importo massimo complessivo di Euro 100.000 di imponibile per periodo d’imposta. Nel caso in cui le precedenti dichiarazioni dei redditi evidenziassero un imponibile inferiore a Euro 100.000, ovvero non evidenziassero debito d’imposta per la presenza di perdite fiscali, l’integrazione degli imponibili è comunque ammessa sino a Euro 30.000.

# CHIOMENTI

La Relazione illustrativa al decreto ha chiarito che, posto che *“il primo periodo della norma accanto alle imposte prevede anche ritenute e contributi previdenziali, (...) resta fermo il limite complessivo di 100.000 euro di imponibile annuo per cui è possibile l’integrazione”*.

Rappresentano causa ostativa alla dichiarazione integrativa speciale, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi anche solo per uno degli anni d’imposta compresi nell’intervallo 2013-2016 e la conoscenza dell’avvio di attività di accertamento amministrativo o penale-tributario. A tal proposito si osserva che l’omessa presentazione della dichiarazione rappresenta un illecito che non è sanabile neppure con l’istituto del Ravvedimento operoso. Si sarebbe potuto pertanto consentire la regolarizzazione di tale fattispecie con la normativa in esame. Inoltre, per quanto riguarda l’avvio di attività ispettive, si sarebbe potuto prevedere che soltanto l’emissione di atti impositivi costituisca elemento ostativo, analogamente a quanto previsto per il Ravvedimento operoso.

Sono definibili mediante dichiarazione integrativa speciale, le imposte sui redditi e le relative addizionali, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi, le ritenute e i contributi previdenziali, l’Imposta regionale sulle attività produttive e l’Imposta sul valore aggiunto. Restano, pertanto, escluse dall’ambito applicativo della norma sia l’Imposta sul valore degli immobili all’estero, sia l’Imposta sul valore delle attività finanziarie all’estero, così come non è possibile sanare eventuali violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Sulle somme oggetto di dichiarazione integrativa, si applica, per tutti i tributi, ad eccezione dell’IVA, un’imposta sostitutiva del 20 per cento. Con riferimento all’Imposta sul valore aggiunto, invece, si applica un’aliquota media risultante dal rapporto tra l’imposta relativa alle operazioni imponibili (diminuita dell’imposta relativa alle cessioni di beni ammortizzabili), e il volume d’affari dichiarato, tenendo conto di eventuali operazioni fuori campo IVA ovvero soggette a regimi speciali. Nel caso in cui dovesse risultare impossibile determinare l’aliquota media, troverà applicazione l’aliquota ordinaria.

Per tutti i tributi, non sono dovuti interessi, sanzioni e altri oneri accessori correlati ai maggiori imponibili oggetto di dichiarazione integrativa “speciale”.

Sotto il profilo procedurale, il contribuente deve inviare la dichiarazione integrativa “speciale” all’Agenzia delle entrate, entro il 31 maggio 2019, e provvedere al versamento integrale, senza avvalersi della compensazione, entro il 31 luglio 2019, ovvero, in caso di pagamento rateale (10 rate semestrali di pari importo), al versamento della prima rata entro il 30 settembre 2019. In caso di mancato versamento, anche solo in parte, delle somme dovute per effetto della dichiarazione integrativa “speciale”, quest’ultima costituirà titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in essa dichiarati e saranno altresì dovuti gli interessi al tasso legale, oltre all’applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate (sanzione ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i 30 giorni successivi alla scadenza).

Il comma 9 dell’articolo 9 del Decreto, infine, introduce un nuovo reato in caso di utilizzo fraudolento della procedura, punito con la reclusione da diciotto mesi a sei anni.

## **Regolarizzazione con versamento volontario di periodi d'imposta precedenti**

Ai sensi dell'art. 7 del Decreto, le società e le associazioni sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro CONI, possono sanare uno o più periodi di imposta ancora accertabili mediante: (i) la presentazione di una dichiarazione integrativa speciale, facendo emergere un imponibile massimo di Euro 30.000 per periodo di imposta; o (ii) la definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, versando un importo pari al 50 per cento delle maggiori imposte accertate (ad eccezione dell'IVA, dovuta per intero) e del 5 per cento delle sanzioni.

I medesimi soggetti possono definire in via agevolata anche eventuali controversie tributarie attraverso il versamento di un importo pari: (i) al 40 per cento delle imposte in contestazione e al 5 per cento delle sanzioni e interessi accertati, nel caso in cui, alla data di entrata in vigore del Decreto, sia ancora pendente il giudizio di primo grado; (ii) al 10 per cento delle imposte in contestazione e al 5 per cento delle sanzioni e interessi accertati, nel caso di pronuncia favorevole al contribuente in primo o secondo grado di giudizio; (iii) al 50 per cento delle imposte in contestazione e al 10 per cento delle sanzioni e interessi accertati, nel caso nel caso di pronuncia sfavorevole al contribuente in primo o secondo grado di giudizio.

Nel caso in cui l'ammontare delle imposte accertate o in contestazione, relativamente a ciascun periodo di imposta, è superiore a Euro 30.000 per ciascuna imposta, restano applicabili gli istituti di cui agli artt. 2 e 6 del Decreto.

## **II Fase istruttoria**

### **Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione**

Ai sensi dell'art. 1 del Decreto, il contribuente può definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione consegnati entro la data di entrata in vigore del Decreto, riferiti ad anni di imposta ancora accertabili ed in relazione ai quali non è ancora stato notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio.

Sono definibili mediante dichiarazione integrativa le imposte sui redditi e le relative addizionali, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi, le ritenute e i contributi previdenziali, l'Imposta sul valore degli immobili all'estero, l'Imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero, l'Imposta regionale sulle attività produttive e l'Imposta sul valore aggiunto.

Gli imponibili oggetto di definizione sono assoggettati ad aliquota ordinaria, senza applicazione di sanzioni e interessi. Fanno eccezione i debiti relativi alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, per i quali dovranno essere corrisposti anche gli interessi di mora, calcolati a decorrere dal 1° maggio 2016.

Sotto il profilo procedurale, il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa (ovvero, una prima dichiarazione in caso di omessa presentazione della stessa), entro il 31 maggio 2019, ed effettuare entro la medesima data il versamento dell'intero ammontare dovuto, ovvero, in caso di opzione per il pagamento rateale, della prima rata. In caso di mancato versamento delle somme dovute per effetto della definizione del processo verbale di constatazione, vengono meno gli effetti premiali e il competente ufficio procederà alla notifica degli atti relativi alle violazioni constatate.

Per i processi verbali di constatazione già notificati entro la data di entrata in vigore del Decreto e riferiti ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, i termini di accertamento sono prorogati di due anni.

## III Fase di accertamento e precontenziosa

### Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

L'art. 2 del Decreto disciplina la definizione degli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e di liquidazione, degli atti di recupero e degli inviti al contraddittorio, già notificati alla data di entrata in vigore del Decreto e ancora impugnabili, nonché degli atti di accertamento con adesione, sottoscritti entro la data di entrata in vigore del Decreto, ma non ancora perfezionati. Restano esclusi dalla sanatoria gli atti emessi in relazione alla procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-*quater* del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, compresi gli atti emessi in relazione al mancato perfezionamento della procedura stessa. Parimenti, sembrerebbero esclusi, in quanto non espressamente richiamati, gli atti emessi ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché gli atti di contestazione o di irrogazione sanzioni. Tale conclusione, se confermata, potrebbe avere effetti discriminatori nei confronti del contribuente che, ad esempio, abbia commesso un mero errore materiale nella compilazione della dichiarazione. Inoltre, con riferimento all'esclusione degli atti di contestazione e irrogazione delle sanzioni, si pone un tema di coordinamento con la possibilità di definire le liti aventi ad oggetto sanzioni non collegate ai tributi, prevista dall'art. 6 del Decreto.

La definizione può avvenire mediante il pagamento (integrale o della prima rata) delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori, da effettuarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto, ovvero, se più ampio, entro il termine residuante a seguito della presentazione di istanze di adesione. Nel caso degli atti di adesione, il versamento dovrà avvenire entro venti giorni dalla data di entrata in vigore del decreto. Fanno eccezione i debiti relativi alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, per i quali dovranno essere corrisposti anche gli interessi di mora, calcolati a decorrere dal 1° maggio 2016.

La definizione prevista dall'articolo in commento estende i suoi effetti anche nei confronti del coobbligato in solido. Non è chiaro se il coobbligato si possa opporre agli effetti di tale estensione (si pensi ad esempio all'ipotesi di clausole contrattuali di rivalsa per le quali uno degli obbligati possa avere interesse ad ottenere l'annullamento integrale dell'atto impositivo).

### Definizione agevolata delle imposte di consumo

L'art. 8 del Decreto consente la definizione agevolata dei debiti aventi ad oggetto l'imposta di consumo ai sensi dell'art. 62-*quater*, commi 1 e 1-*bis*, del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, maturati sino al 31 dicembre 2018.

In tal caso, il soggetto obbligato sarà tenuto a versare una somma pari al 5 per cento degli importi dovuti, con esclusione di sanzioni e interessi.

Sono esclusi dall'istituto in rassegna i debiti per i quali sia già intervenuta sentenza passata in giudicato.

## IV Fase contenziosa

### Definizione agevolata delle controversie tributarie

Ai sensi dell'art. 6 del Decreto, possono essere definite in via agevolata le liti pendenti in qualsiasi grado di giudizio, il cui ricorso introduttivo sia stato notificato entro la data di entrata in vigore del Decreto e di cui sia parte l'Agenzia delle entrate.

Rientrano quindi nell'ambito di applicazione della definizione in esame anche i casi in cui il contribuente non si sia ancora costituito in giudizio alla data di entrata in vigore del Decreto.

Dalla definizione restano escluse le controversie aventi ad oggetto le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, l'IVA all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

La norma limita, inoltre, la possibilità di esperire l'istituto in esame alle controversie aventi ad oggetto un "atto impositivo", con esclusione degli atti finalizzati alla mera liquidazione e riscossione delle somme dovute. Pertanto, sembrerebbero fuori dall'ambito applicativo dell'agevolazione, ad esempio, i contenziosi conseguenti a controlli formali *ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, con conseguente riproposizione del rischio di discriminazione già rilevato in merito alla definizione degli atti del procedimento di accertamento.

La definizione avviene con il pagamento di: (i) un importo pari al tributo in contestazione, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate, in caso di pendenza del ricorso in primo grado, ovvero nel caso in cui l'ultima sentenza depositata sia sfavorevole al contribuente. Tale previsione si applica anche nel caso in cui sia intervenuta sentenza di legittimità con rinvio in quanto, in tale ipotesi, la controversia deve considerarsi pendente in primo grado senza decisione; (ii) un importo pari alla metà del tributo in contestazione, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate, in caso di pendenza del ricorso in secondo grado e presenza di una sentenza di primo grado favorevole al contribuente; (iii) un importo pari a un quinto del tributo in contestazione, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate, in caso di pendenza del ricorso in grado di legittimità e presenza di una sentenza di secondo grado favorevole al contribuente.

In caso di soccombenza parziale, le medesime misure di cui sopra si applicano limitatamente alla parte del valore della controversia in cui l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente.

Per le controversie relative esclusivamente a sanzioni non collegate al tributo, la definizione avverrà: (i) con il pagamento del 15 per cento delle sanzioni irrogate, in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data di entrata in vigore del Decreto; (ii) con il pagamento del 40 per cento delle sanzioni irrogate, negli altri casi.

In questo modo, dunque, i contribuenti ancora in attesa della pronuncia di primo grado (i quali possono ancora ottenere una sentenza favorevole) sono tenuti al versamento di un importo pari

# CHIOMENTI

all'ammontare del valore della lite, al pari dei contribuenti che, invece, sono risultati soccombenti in due gradi di giudizio.

Se la lite ha ad oggetto esclusivamente le sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non sarà dovuto alcun importo, qualora sia stato precedentemente definito il rapporto relativo ai tributi cui le sanzioni sono correlate.

Non sono disciplinate talune ipotesi. Si pensi ad esempio al caso in cui la Commissione tributaria abbia stabilito la non debenza dell'imposta, ma abbia invece confermato l'applicazione delle sanzioni al contribuente perché ritenuto l'autore, promotore e beneficiario delle violazioni. Tale caso non sembra espressamente disciplinato, per cui in queste ipotesi sarà necessario trovare uno specifico accordo con l'agenzia delle entrate.

Il contribuente deve provvedere, entro il 31 maggio 2019, alla presentazione di una domanda di definizione autonoma per ciascun atto impugnato e al pagamento dell'intero importo, oppure, in caso di pagamento rateale (20 rate trimestrali), della prima rata, senza diritto alla compensazione. In caso di pagamento rateale, sulle rate successive alla prima, saranno dovuti gli interessi legali calcolati a partire dal 1° giugno 2019. Dagli importi dovuti ai fini della definizione potranno essere scomputati quelli già versati in pendenza di giudizio; tuttavia, eventuali somme già versate in eccedenza non potranno essere oggetto di restituzione.

Ne consegue che, nel caso di lite pendente in Cassazione, nulla può essere ripetuto al contribuente che abbia già versato più di quanto complessivamente dovuto ad esito della definizione.

Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

I giudizi pendenti potranno essere sospesi, su istanza del contribuente, fino al 10 giugno 2019; inoltre, se entro tale data il contribuente provvede a depositare in giudizio copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti (o della prima rata), il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020.

Per le controversie definibili è prevista una sospensione di diritto pari a nove mesi dei termini normativamente previsti per l'impugnazione (anche incidentale) delle sentenze, nonché per la presentazione del controricorso in Cassazione, a condizione che i predetti termini scadano nell'intervallo temporale compreso tra la data di entrata in vigore del Decreto e il 31 luglio 2019.

In caso di diniego di definizione, il relativo provvedimento deve essere notificato entro il 31 luglio 2020. Tale provvedimento è impugnabile, entro 60 giorni dalla sua notifica, dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia, eventualmente unitamente alla pronuncia giurisdizionale i cui termini di impugnazione sono ancora pendenti.

L'eventuale mancata presentazione di un'apposita istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2020 comporta l'automatica estinzione del giudizio.



## V Fase di riscossione

### **Stralcio dei debiti fino a Euro 1.000**

Ai sensi dell'art. 4 del Decreto, i debiti di importo residuo fino a Euro 1.000, comprensivo di sanzioni ed interessi, risultanti dai singoli carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, sono automaticamente annullati alla data del 31 dicembre 2018. Le somme già versate anteriormente alla data di entrata in vigore del Decreto, tuttavia, restano definitivamente acquisite.

Restano esclusi dall'ambito di applicazione della presente disposizione i debiti relativi ai carichi affidati all'Agente della riscossione a titolo di risorse proprie tradizionali dell'Unione europea e all'IVA riscossa all'importazione, nonché ai carichi di cui all'art. 3, comma 16, lett. a), b) e c), del Decreto.

### **Definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione**

Ai sensi dell'art. 3 del Decreto, i carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 possono essere estinti presentando apposita dichiarazione entro il 30 aprile 2019 e versando, entro il 31 luglio 2019, l'intero ammontare, ovvero la prima rata, delle somme iscritte a ruolo a titolo di capitale e interessi, nonché quelle maturate a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica, con esclusione delle sanzioni comprese in tali carichi, nonché degli interessi di mora e delle sanzioni e somme aggiuntive.

Restano esclusi i carichi aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato, i crediti derivanti da condanne pronunciate dalla Corte dei Conti, le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna, le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali. Sono altresì escluse dalla definizione in parola le somme dovute a titolo di risorse proprie tradizionali dell'Unione europea e di IVA all'importazione in quanto oggetto di specifica disciplina.

Entro il 30 giugno 2019, l'Agente della riscossione comunica a coloro i quali hanno presentato l'istanza entro il 30 aprile 2019, l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché, in caso di scelta per il pagamento dilazionato, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata.

Il versamento in unica soluzione, ovvero della prima rata, comporta l'estinzione delle procedure esecutive avviate prima dell'adesione alla definizione, salvo che, in relazione alle procedure di pignoramento, sia mobiliare che immobiliare, si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo. Inoltre, il silenzio della norma con riferimento ai pignoramenti verso terzi, potrebbe lasciar intendere che anche questi ultimi possano essere bloccati attraverso la presentazione della dichiarazione.

La disposizione in commento consente anche la rottamazione dei carichi in contenzioso. In tale circostanza, la presentazione della domanda di rottamazione impone al contribuente di assumere l'impegno a rinunciare ai giudizi in corso, sebbene l'effettiva estinzione degli stessi si realizzerà solamente a seguito dell'integrale versamento degli importi dovuti.

## **Definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione a titolo di risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea e di IVA all'importazione**

I debiti affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 a titolo di risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea e di IVA all'importazione possono essere estinti corrispondendo, oltre alle somme iscritte a titolo di capitale, interessi e aggio, anche gli interessi di mora previsti dall'articolo 114, par. 1, del Regolamento UE n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio a decorrere dal 1° maggio 2016 e fino al 31 luglio 2019, nonché, dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso annuo del 2 per cento. Per il contribuente, dunque, l'agevolazione consisterà nella non debenza delle sanzioni e, parzialmente, degli interessi di mora.

Entro il 31 luglio 2019 l'Agente della riscossione comunicherà, ai debitori che hanno presentato apposita dichiarazione circa la volontà di accedere a tale definizione agevolata, l'ammontare complessivo delle somme dovute, nonché quello delle singole rate e la data di scadenza di ciascuna di esse.

## **“Saldo e stralcio” dei debiti tributari dei contribuenti in difficoltà**

Si segnala che nel Comunicato stampa del Consiglio dei Ministri n. 24 del 20 ottobre 2018, è stata rappresentata la volontà politica di procedere, in sede di conversione del decreto-legge, alla presentazione di ulteriori norme relative alla cosiddetta “Pace fiscale” in presenza di situazioni economiche di particolare difficoltà.

*Per ogni eventuale chiarimento si prega di contattare il Dipartimento Fiscale all'indirizzo [tax@chiomenti.net](mailto:tax@chiomenti.net)*