

# Sommario 1/2025

## Editoriale

---

3

## Approfondimenti dottrinali

<b>Accertamento</b>	- Gli atti del fisco sottoscritti digitalmente: profili di invalidità e prospettive difensive	4
	- Dichiarazione integrativa, tardiva e omessa: come rimediare e quali utilità	8

---

## Pratica professionale e contenzioso

<b>Ricorso e contenzioso tributario</b>	- Le notificazioni al contribuente in caso di modifica del domicilio 	12
<b>Difesa penale</b>	- L'assoluzione penale consente di vincere anche nel processo tributario	17

---

## Imposte e tasse

<b>Iva</b>	- Le cessioni ai viaggiatori stranieri: agevolazioni per i viaggiatori e adempimenti per gli operatori	23
<b>Imposte ipotecaria e catastale</b>	- Fotovoltaico su terreno agricolo e classamento catastale 	28

---

## Fiscalità internazionale

<b>La CGUE</b>	- Il ricorso alla CGUE: aspetti operativi 	34
----------------	---	----

---

## Rubrica

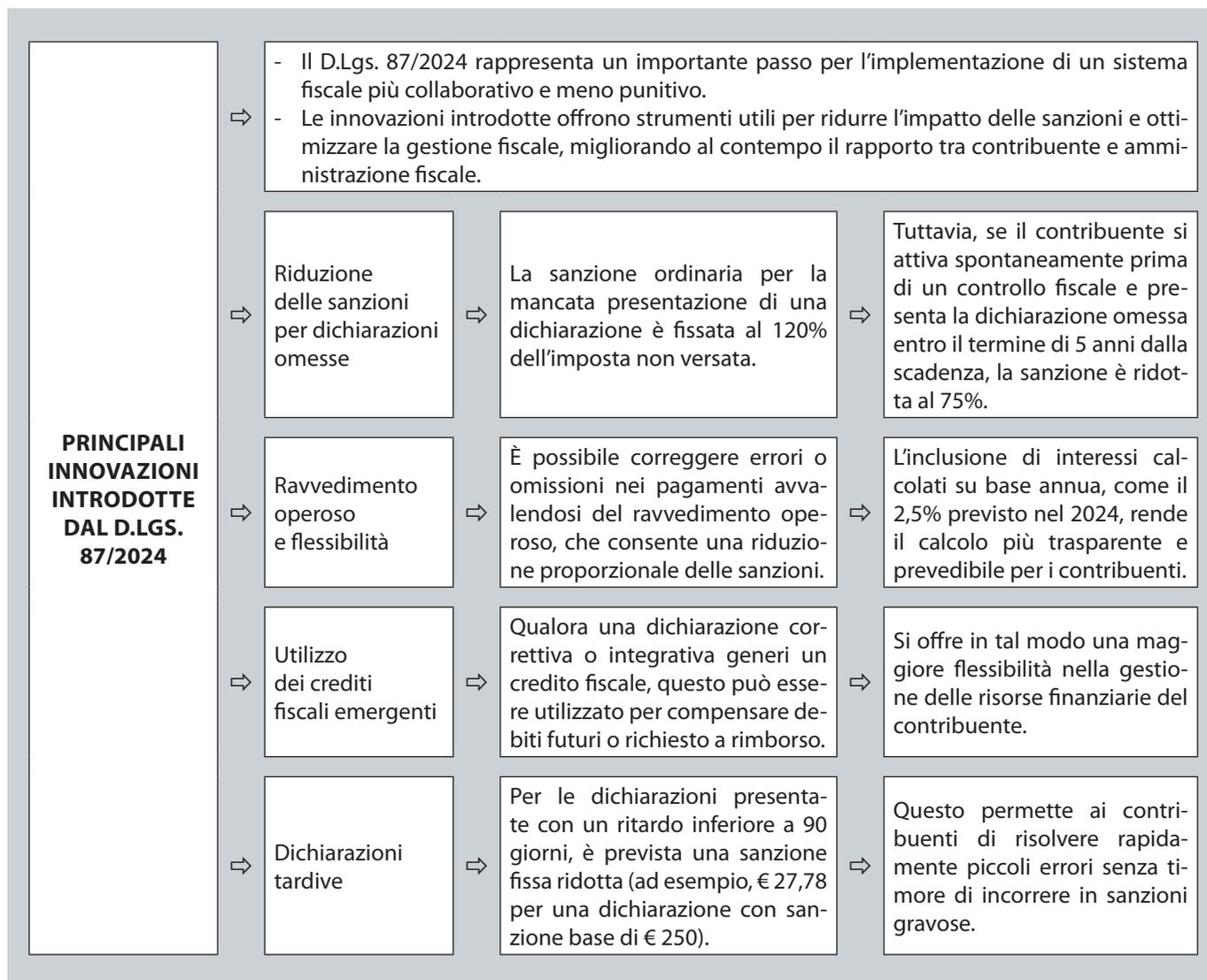
<b>Casi questioni e soluzioni</b>	- Rateazione dei pagamenti: come rilevare una situazione di obiettiva difficoltà?	40
-----------------------------------	---	----

---

# DICHIARAZIONE INTEGRATIVA, TARDIVA E OMESSA: COME RIMEDIARE E QUALI UTILITÀ

Art. 2, c. 8 D.P.R. 322/1998 - Art. 43 D.P.R. 600/1973 - Art. 13 D.Lgs. 472/1997 - D.Lgs. 87/2024

Le dichiarazioni fiscali rappresentano per il contribuente uno strumento fondamentale, non soltanto per consentirgli di adempiere agli obblighi fiscali, ma anche per garantire una corretta gestione della propria posizione tributaria. Errori, omissioni o ritardi nella presentazione dei modelli dichiarativi possono avere conseguenze rilevanti. Le disposizioni attualmente in vigore, consentono - tuttavia - diverse soluzioni per rimediare ad errori ed omissioni, evitando sanzioni sproporzionate o contenziosi con l'Amministrazione Finanziaria. Sul tema proposto sono recentemente intervenute delle innovazioni normative. Si osserva, in questo contesto come le norme fiscali rappresentino il fulcro del sistema tributario di ogni Paese e il loro aggiornamento è essenziale per adattarsi ai cambiamenti economici, sociali e tecnologici. Le recenti modifiche normative introdotte dal D.Lgs. 87/2024, rappresentano un passo significativo anche per ciò che concerne la gestione delle dichiarazioni fiscali, in quanto si pone una maggiore enfasi sulla trasparenza, sulla semplificazione e sull'incentivazione alla regolarizzazione spontanea: si tratta di un nuovo approccio che tende a creare un equilibrio tra il controllo delle violazioni e la collaborazione con i contribuenti, riducendo il contenzioso e aumentando l'efficienza amministrativa: tutto questo almeno sulla base delle intenzioni del legislatore!



## APPROFONDIMENTI

### DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

#### LE FUNZIONI PRIMARIE E LO SCOPO

La dichiarazione integrativa è prevista per correggere errori o omissioni riscontrati dopo la presentazione della dichiarazione originaria, sia che essi comportino un aumento sia una diminuzione dell'imposta dovuta. È disciplinata dall'art. 2, c. 8 D.P.R. 322/1998.

#### CONDIZIONI ESSENZIALI

In primo luogo, la dichiarazione originaria deve essere stata validamente presentata nei termini previsti. Secondariamente, la correzione deve rispettare i termini di accertamento previsti dall'art. 43 D.P.R. 600/1973, ossia entro il 31.12 del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata.

### ASPETTI PROCEDURALI

#### PRESENTAZIONE DEL MODELLO AGGIORNATO

La dichiarazione integrativa deve riportare i dati completi, indicando chiaramente i quadri rettificati e quelli rimasti invariati.

#### UNA AZIONE ESSENZIALE: IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

In caso di imposte dovute, è necessario regolarizzare la posizione con il versamento della differenza, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte secondo l'art. 13 D.Lgs. 472/1997.

### UTILITÀ DELLA PROCEDURA: RIFLESSIONE

#### RECUPERO DI CREDITI FISCALI

Eventuali maggiori crediti emergenti dalla dichiarazione integrativa possono essere utilizzati in compensazione o richiesti a rimborso.

#### CORREZIONE DI ERRORI

L'integrazione consente di evitare accertamenti e sanzioni, sanando tempestivamente le irregolarità.

### DICHIARAZIONE TARDIVA: COME RIMEDIARE

#### LA NOZIONE DI BASE

La dichiarazione tardiva è una dichiarazione validamente presentata entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria dei termini.

### REQUISITI MINIMI

La dichiarazione tardiva deve essere presentata spontaneamente, prima dell'avvio di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

#### LA FRUIZIONE DI SANZIONI RIDOTTE

La sanzione fissa prevista per le dichiarazioni tardive è € 250, ridotta a 1/10 (€ 25) ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. c) D.Lgs. 472/1997.

#### UTILITÀ DELLA TARDIVITÀ: EVITARE SANZIONI GRAVI

La tardiva presentazione entro 90 giorni consente di evitare l'applicazione delle sanzioni per dichiarazione omessa (fino al 120% dell'imposta non versata).

#### LA CONTESTUALE REGOLARIZZAZIONE "SPONTANEA"

La regolarizzazione integra un'opportunità per il contribuente di sanare omissioni con un impatto finanziario contenuto.

### DICHIARAZIONE OMESSA: RIMEDI E SANATORIA

#### ASPETTI PRELIMINARI

La dichiarazione omessa è una dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni dalla scadenza ordinaria o non presentata affatto.

#### SANZIONI APPLICABILI

- 120% dell'imposta non versata: La sanzione è calcolata sul totale delle imposte dovute.
- In assenza di imposte dovute, la sanzione varia da € 250 a € 1.000.

#### RIMEDI

Regolarizzazione spontanea. In pratica, se la dichiarazione omessa è presentata prima di qualsiasi accertamento fiscale, la sanzione può essere ridotta al 75% dell'importo dovuto, secondo l'art. 13 D.Lgs. 472/1997.

La presentazione della dichiarazione sanante può essere operata entro 5 anni dalla scadenza. In pratica entro tale termine è possibile presentare la dichiarazione omessa con il pagamento delle imposte dovute, interessi e sanzioni ridotte.

#### UTILITÀ: SANZIONI RIDOTTE E RIPRISTINO DELLA POSIZIONE TRIBUTARIA

Sanare spontaneamente una dichiarazione omessa consente di beneficiare di sanzioni ridotte e di evitare un contenzioso tributario oltre che consentire al contribuente di normalizzare la propria posizione e accedere a benefici come l'utilizzo di crediti o il riconoscimento di detrazioni.

## I VANTAGGI DELLA REGOLARIZZAZIONE

### LA CONTRAZIONE DEL CARICO SANZIONATORIO

Il sistema di ravvedimento operoso premia in maniera notevole il contribuente che agisce tempestivamente, riservando allo stesso l'applicazione di sanzioni proporzionalmente ridotte fissate nelle seguenti misure:

- 1/10 della sanzione minima per dichiarazioni tardive;
- 1/9 della sanzione minima per integrazioni presentate entro 90 giorni.

### L'ESCLUSIONE DA ACCERTAMENTI ERARIALI

Si evitano gli accertamenti in quanto la regolarizzazione spontanea prima dell'avvio di controlli impedisce l'applicazione di sanzioni maggiorate o il disconoscimento di crediti e detrazioni.

### L'ACCESSO AL CREDITO

Le dichiarazioni integrative e tardive consentono al contribuente di riportare crediti emergenti, utilizzabili in compensazione o richiedibili a rimborso.

#### **Nota operativa e spunti difensivi**

*La possibilità di regolarizzare dichiarazioni integrative, tardive e omesse rappresenta un'opportunità rilevante per i contribuenti, in linea con il principio di leale collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria.*

*Le procedure disponibili permettono di:*

- *correggere errori o omissioni senza incorrere in sanzioni eccessive;*
- *ripristinare la regolarità fiscale e accedere a benefici finanziari come i crediti o le compensazioni;*
- *evitare contenziosi complessi e costosi, garantendo una gestione trasparente e conforme della propria posizione tributaria.*

*Agire tempestivamente e con consapevolezza delle norme applicabili è essenziale per massimizzare i benefici delle opzioni disponibili e limitare le conseguenze economiche e giuridiche.*

## LE DICHIARAZIONI CORRETTIVE NEI TERMINI DI PRESENTAZIONE

Una dichiarazione correttiva può essere presentata nel caso in cui il contribuente si accorga di errori o omissioni prima della scadenza dei termini di presentazione.

La procedura implica l'invio di una nuova dichiarazione che sostituisce integralmente quella precedente, con le necessarie correzioni o integrazioni.

### VANTAGGI

Non sono previste sanzioni ed è possibile includere redditi omessi o correggere oneri deducibili e detraibili, migliorando la precisione della posizione fiscale.

## EFFETTI PRATICI

Qualora la correzione determini una maggiore imposta o un minor credito, è necessario procedere al versamento della differenza entro i termini previsti, o, in caso di ritardi, avvalersi del ravvedimento operoso. Nel caso in cui, eventualmente, emergano un maggiore credito o una minore imposta, il contribuente può richiedere il rimborso o riportare l'importo a credito per compensazioni future.

## LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE OLTRE I TERMINI DI PRESENTAZIONE

Dopo la scadenza dei termini di presentazione, è ancora possibile correggere errori attraverso una dichiarazione integrativa. L'integrativa oltre i termini ordinari può essere presentata per aumentare o diminuire gli importi dichiarati e deve rispettare specifici requisiti, come la conformità al modello originario e l'indicazione chiara dei quadri aggiornati.

### TERMINI E SANZIONI

Qualora la dichiarazione integrativa è inviata entro 90 giorni, è prevista una sanzione ridotta (ad esempio, € 27,78 per una sanzione base di € 250). Nel caso in cui si verta nell'ipotesi di presentazione oltre i 90 giorni, si applica una sanzione del 50% dell'importo dovuto, con possibilità di riduzioni in base al momento del ravvedimento.

### CREDITI E RETTIFICHE POSSIBILI

Gli eventuali crediti risultanti possono essere utilizzati in compensazione per debiti futuri. In caso di errori contabili, i crediti possono essere riportati nelle dichiarazioni successive, se l'integrazione avviene oltre il termine per il periodo fiscale immediatamente successivo.

### SANZIONI PER DICHIARAZIONI OMESSE O TARDIVE

La mancata presentazione della dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza comporta una sanzione del 120% dell'imposta non versata. Tuttavia, se il contribuente presenta la dichiarazione omessa prima dell'inizio di controlli da parte dell'autorità fiscale, la sanzione può essere ridotta al 75%.

## IPOTESI DI IRREGOLARITÀ QUALORA NON SIANO DOVUTE IMPOSTE

In assenza di debiti tributari, la sanzione varia da € 250 a € 1.000.

## ESEMPI PRATICI

### **Caso 1 - Dichiarazione integrativa entro 90 giorni**

*Una società rileva un errore che ha portato a una maggiore Ires di € 10.000. Presenta una dichiarazione integrativa e versa:*

- *la sanzione ridotta a € 27,78 (1/9 di € 250);*
- *gli interessi e le imposte dovute entro i termini del ravvedimento operoso.*

### **Caso 2 - Dichiarazione tardiva entro 90 giorni**

*Un contribuente presenta tardivamente il modello Redditi PF, evidenziando un saldo Irpef di € 5.000.*

*La sanzione fissa viene ridotta a € 25, e si aggiungono interessi per ritardato pagamento e la sanzione ridotta del 3,75% sulla base del 30%.*

### **I RECENTI AGGIORNAMENTI NORMATIVI: EFFETTI PRATICI**

Le recenti modifiche legislative (D.Lgs. 87/2024) introducono procedure più snelle e sanzioni mitigate per favorire la regolarizzazione spontanea da parte dei contribuenti, evidenziando l'importanza della trasparenza e della collaborazione tra contribuenti e autorità fiscali.

#### **OBIETTIVI DEGLI INTERVENTI DI AGGIORNAMENTO**

Si verte in ipotesi che tendono a favorire la regolarizzazione spontanea. In pratica le nuove disposizioni riducono le sanzioni per chi corregge gli errori o presenta dichiarazioni omesse prima dell'inizio di controlli formali, promuovendo un comportamento responsabile e collaborativo da parte dei contribuenti.

Si rende di conseguenza anche maggiormente flessibile il sistema sanzionatorio nel senso che la graduazione delle sanzioni in base alla tempestività della regolarizzazione rappresenta un importante passo avanti rispetto alla rigidità delle normative precedenti. L'adozione di meccanismi come la riduzione della sanzione fino al 75% in caso di dichiarazioni omesse, ma successivamente regolarizzate, dimostra un approccio più equilibrato e proporzionato.

Si migliora in ultima istanza la compliance fiscale. In pratica l'obiettivo finale delle innovazioni risiede sull'esigenza manifesta di aumentare la fedeltà fiscale dei contribuenti, riducendo le infrazioni e incentivando l'adempimento degli obblighi tramite incentivi concreti, come la riduzione delle sanzioni o l'opportunità di utilizzare i crediti fiscali emergenti.

### **BENEFICI SOTTESI ALLA RIFORMULAZIONE DELLE NORME**

Le norme aggiornate introducono una serie di vantaggi sia per i contribuenti che per l'amministrazione fiscale.

#### **AGEVOLAZIONI PER I CONTRIBUENTI**

Attengono essenzialmente alla riduzione della pressione sanzionatoria, soprattutto in caso di errori formali o minori,

alla applicazione di una maggiore flessibilità temporale per correggere errori senza il timore di gravi conseguenze finanziarie, oltre che alla sussistenza dell'opportunità di ridurre il rischio di accertamenti e contenziosi, migliorando la serenità nella gestione fiscale.

#### **PER L'AMMINISTRAZIONE FISCALE**

I vantaggi attengono alla riduzione del carico burocratico legato ai contenziosi, grazie alla maggiore propensione dei contribuenti a regolarizzare spontaneamente le proprie posizioni ed all'evidente miglioramento del recupero tributario come diretta conseguenza scaturente da un aumento della compliance che offre la possibilità di recuperare somme in tempi più brevi.

### **SPUNTI DI RIFLESSIONE PER IL DIFENSORE TRIBUTARIO**

La miglior difesa tributaria risiede sempre in una preventiva una gestione fiscale.

Le norme aggiornate offrono importanti strumenti per sanare errori e omissioni, ma è fondamentale che il contribuente conosca i propri diritti e li eserciti con consapevolezza. La difesa tributaria efficace richiede una combinazione di conoscenza normativa, documentazione adeguata e strategie mirate, capaci di tutelare il contribuente e garantire il rispetto delle regole fiscali.

Si riportano dei suggerimenti apparentemente ovvi ma non sempre seguiti nel contesto della compliance fiscale, che attengono all'attento monitoraggio degli adempimenti, alla appropriatezza della consulenza tributaria e al ricorso del dialogo con il fisco.

#### **MONITORAGGIO DEGLI ADEMPIMENTI**

Utilizzare strumenti di pianificazione fiscale per rispettare i termini e individuare tempestivamente eventuali errori.

#### **CONSULENZA FISCALE:**

È sempre opportuno affidarsi a consulenti esperti per la revisione delle dichiarazioni fiscali prima della loro presentazione, specialmente in casi complessi.

#### **DIALOGO CON L'AMMINISTRAZIONE FISCALE**

Mantenere un rapporto trasparente e collaborativo con l'autorità fiscale può ridurre i rischi di contenzioso e agevolare la risoluzione di eventuali problematiche.

Sono offerti numerosi strumenti di dialogo che è opportuno sfruttare.