

RIVISTA DEL CONSIGLIO

BOLLETTINO DEL CONSIGLIO

Anno **VIII**

N. 1 - 2003

Autorizzazione del Tribunale di Lecce n. 160 del 11.01.1975

Spedizione in abbonamento postale 70%
Filiale Poste Lecce

Direttore responsabile

Giovanni GRECO

*

Comitato di redazione

Antonio DE GIORGI - Raffaele FATANO
Luigi RELLA - Antonio SERGI - Nicola STEFANIZZO

ORDINE DEGLI AVVOCATI PRESSO LA CORTE
D'APPELLO DI LECCE
PALAZZO DI GIUSTIZIA

Viale M. De Pietro - Lecce

Finanziaria 2003

Speciale Condoni

di Maurizio Villani

A) LITI FISCALI POTENZIALI

Nel complesso sistema delle sanatorie a rilevanza fiscale varate dalla L. 289/02, l'art.15 disciplina specificamente l'istituto della definizione degli atti e dei procedimenti propedeutici alle potenziali liti, mediante un versamento forfetario variabile a seconda della tipologia di atto rilevante per il contribuente, semprechè gli atti interessati dalla procedura in esame siano pendenti al 1° gennaio 2003, data di entrata in vigore della legge finanziaria.

1) Soggetti interessati

Tutti i contribuenti destinatari, all'01/01/03, della notifica di:

- a) un avviso di accertamento ovvero di un accertamento parziale ex artt. 41bis D.P.R. n. 600/73 o 54, comma V, D.P.R. 26/10/72 n. 633, per i quali non sia spirato il termine per proporre ricorso;**
- b) un invito al contraddittorio ex artt. 5 e 11 D.lgs. n. 218/97 non definito;**
- e) un processo verbale;**
- d) un atto di contestazione e irrogazione sanzioni ex art.16 D.lgs. n. 472/97.**

Sono altresì, soggetti interessati coloro che, destinatari dei suindicati atti, siano stati assolti con sentenza di assoluzione ex

art. 530 c.p.p. ovvero sentenza di non doversi procedere ex art.529 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ex art.425 c.p.p. Detti soggetti non devono, inoltre, versare in alcuna delle cause ostative previste dall'istituto in esame.

2) Cause ostative

- a) Formale conoscenza, alla data di perfezionamento della definizione¹, dell'esercizio dell'azione penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10/03/00 n.74²;
- b) presentazione all'01/01/03 di un ricorso giurisdizionale;
- c) perfezionamento all'01/01/03 della procedura di adesione (D.Lgs. n.218/97).

La definizione non si perfeziona se essa si fonda su dati non corrispondenti a quelli contenuti negli atti³, ovvero se la stessa viene effettuata da soggetti che hanno avuto formale conoscenza prima del perfezionamento della definizione dell'esercizio nei loro confronti dell'azione penale per i reati di cui al D.lgs. n.74/00.

Uteriore causa che, se esistente, osta alla definizione è l'omessa indicazione degli elementi necessari per la determinazione della maggiore imposta.

3) Atti suscettibili di definizione (art. 15, commi 1 e 3 bis):

- a) **avvisi di accertamento** notificati entro il 1° gennaio 2003, che alla

¹ Coincide con il pagamento dell'intero dovuto ovvero della prima rata di esso, nell'ipotesi di soggetto ammesso alla rateizzazione.

² Esercizio dell'azione penale: si riferisce ad una fase del procedimento penale successiva alla iscrizione del soggetto nel registro degli indagati ex art.335 c.p.p.; è da intendersi, quindi, coincidente con l'esercizio dell'azione penale ex art.405 c.p.p. ossia con il deposito della richiestadi rinvio a giudizio formulata dal p.m. in sede di apertura dell'udienza preliminare ex art.416 c.p.p., ovvero nella richiesta di giudizio immediato, di giudizio direttissimo, di decreto penale di condanna o di applicazione della pena ex art.444 c.p.p. L'accesso alla presente definizione è consentito a chiunque, pur essendo indagato per uno dei reati di cui al D.Lgs n. 74/00, non ha ricevuto formale imputazione per uno di essi, alla data di perfezionamento della sanatoria. Il perfezionamento si ha, lo si ricorda, mediante versamento dell'intero dovuto o della prima rata nell'ipotesi di soggetto ammesso alla rateizzazione.

³ Ossia avvisi di accertamento, inviti al contraddittorio emessi dall'ufficio (artt. 5 e 11 D.Lgs. n. 218/97); p.v.c.

medesima data non si sono resi definitivi né risultano interessati da proposizione del ricorso giurisdizionale⁴;

- b) **avvisi di accertamento parziale** ex artt. 41bis D.P.R. 29/09/73 n.600 e 54, comma V, D.P.R. 26/10/72 n.633;
- e) **inviti al contraddittorio** di cui agli artt. 5 e 11 D.Lgs. 19/06/97 n.218, per i quali all'01/01/03 non si è perfezionata la definizione;
- d) **inviti al contraddittorio** inviati dall'ufficio e predisposti sulla base di un p.v.c. con riferimento al quale il contribuente abbia presentato istanza ai sensi dell'art.6, c.I, D.Lgs. n.218/97;
- e) **processi verbali di constatazione**⁵ notificati entro l'01/01/03 relativamente ai quali alla medesima data non è seguita la notificazione di un avviso di accertamento ovvero il ricevimento di un invito al contraddittorio;
- 1) **p.v.c. concernenti l'indebito esercizio della detrazione in materia di IVA**⁶
- g) **atti di contestazione** per i quali all'01/01/03 non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso;
- h) **avvisi di irrogazione delle sanzioni** per i quali all'01/01/03 non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso.

4) Atti non suscettibili di definizione

- 1) **Avvisi di accertamento anche parziali** divenuti definitivi o per i quali è stato proposto ricorso giurisdizionale;

⁴ Sono gli avvisi di accertamento notificati dal 02/11/02 ovvero gli avvisi di accertamento a seguito dei quali, per l'istanza di accertamento con adesione formulata dal contribuente ai sensi degli artt. 6 e 12 D.Lgs. n. 218/97, i termini di impugnazione sono stati sospesi per novanta giorni così da differire il termine ordinario dei 60 gg. Sospensione spettante per intero anche nell'ipotesi di esito negativo del contraddittorio.

⁵ Per p.v.c. deve intendersi il documento redatto dai verificatori all'esito dell'ultimazione delle operazioni di ispezione e verifica, mediante il quale è effettuata la constatazione delle violazioni delle norme tributarie ascrivibili al contribuente, notificato allo stesso. Tale documento va tenuto distinto dai verbali giornalieri nei quali vengono descritte le operazioni quotidianamente svolte dai verificatori.

⁶ In tale ipotesi la definizione si consegue mediante il versamento della metà dell'imposta illegittimamente detratta.

- 2) **avvisi di accertamento anche parziali** notificati dopo l'01/01/03;
 - 3) **inviti al contraddittorio definiti**;
 - 4) **inviti al contraddittorio inviati dall'Ufficio ex artt. 6, c. IV e 12, c.III, D.Lgs. n. 218/97 a seguito di istanza del contribuente ai sensi dell'art.6, c. II e dell'art.12, c.I**;
 - 5) **p.v.c.** notificati successivamente all'01/01/03;
 - 6) **pvc giornalieri**;
 - 7) **p.v.c. concernenti operazioni esenti o non soggette ad IVA**, semprechè i rilievi non si riflettano sull'esercizio della detrazione e non siano constatate violazioni ai sensi dell'art.15, c. 4 lett. b-bis;
 - 8) **p.v.e. concernenti operazioni non imponibili⁷**;
 - 9) **p.v.c. recepiti in avvisi di accertamento notificati entro l'01/01/03**;
 - 10) **avvisi di liquidazione** di cui all'art. 36bis D.P.R. n.600/73;
 - 11) **avvisi di controllo formale** ex art.36ter D.P.R. n. 600/73;
 - 12) **atti di liquidazione** di cui all'art.54bis D.P.R. n. 633/72;
 - 13) **atti di contestazione e irrogazione di sanzioni** ex art.16 D.Lgs. n.472/97 divenuti definitivi alla data dell'01/01/03;
 - 14) **atti concernenti violazioni** relative all'emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare di cui al D.L. 22/02/02 n.12 convertito nella L.23/04/02 n.74;
 - 15) **atti** concernenti dazi doganali costituenti risorse proprie dell'Unione Europea.
-
- 5) **Tributi condonabili**
 - a) imposte sui redditi e relative addizionali;
 - b) imposte sostitutive;
 - c) IRAP;
 - d) imposta sul patrimonio netto delle imprese;

⁷ Atteso che per le stesse non vi è un'aliquota da ridurre nè una conseguente imposta da applicare.

- e) **IVA**;
- f) imposte indirette diverse dall'IVA;
- g) contributi previdenziali e contributi al servizio sanitario nazionale se pretesi con avviso di accertamento o inviti al contraddittorio.

La definizione degli avvisi di accertamento e degli inviti al contraddittorio è ammessa anche nell'ipotesi di **rettifiche delle perdite dichiarate**, qualora emergano maggiori imposte o contributi dovuti.

In tale ipotesi, **la base imponibile** per determinare l'importo dovuto è costituita dalle maggiori imposte e contributi indicati nell'atto accertativo o invito. Per effetto della definizione le eventuali perdite riportate nell'esercizio successivo saranno riconosciute solo nella misura risultante dagli avvisi di accertamento e nei limiti previsti dalla legge.

6) Modalità di definizione

La definizione varia a seconda del tipo di atto, documento o procedimento oggetto della stessa nonché dello scaglione determinato in relazione all'ammontare del maggiore debito tributario accertato dall'ufficio o indicato nell'invito al contraddittorio e nel p.v.c.: **non** si applicano **interessi, indennità di mora e sanzioni** salvo quanto previsto dal comma 3-bis e dal comma 4, lettera b-bis.

A) Avvisi di accertamento e inviti al contraddittorio (art.15, comma 2):

30% delle **maggiori imposte, ritenute e contributi** complessivamente accertati ovvero indicati negli inviti al contraddittorio, fino a **15mila euro** (importo massimo **euro 4.500**);

32% delle **maggiori imposte, ritenute e contributi** complessivamente accertati ovvero indicati negli inviti al contraddittorio, **superiori a 15mila euro ma non superiori a 50.000 euro** ossia **euro 4.500 + 32% sulla parte eccedente 15.000** (importo massimo **euro 15.700**);

35% delle **maggiori imposte, ritenute e contributi** complessivamente accertati ovvero indicati negli inviti al contraddittorio, superiori a **50.000 euro** ossia **euro 15.700 + 35% sulla parte eccedente 50.000**;

B) P.V.C. con esito positivo (art.15, comma 4):

a) per le imposte sui redditi, relative addizionali ed imposte sostitutive, con il pagamento di una somma pari al **18%** dei maggiori componenti positivi e minori componenti negativi complessivamente risultanti dal verbale medesimo **(c.4 a)**;

b) per l'IRAP, l'IVA, e le altre imposte indirette, è dovuto il pagamento di un importo pari alla **metà dell'aliquota** applicabile alle operazioni risultanti dal verbale di constatazione **(c.4 b)**;

c) per le violazioni concernenti l'omessa effettuazione di ritenute e il conseguente omesso versamento da parte del sostituto di imposta è dovuto il pagamento di una somma pari al **35%** delle maggiori ritenute omesse risultanti dal verbale medesimo **(c.4 b-ter)**;

d) per rilievi concernenti violazioni formali per le quali non risulta applicabile la procedura di irrogazione immediata ai sensi dell'art.17 D.Lgs. n. 472/97, **versando il 10% delle sanzioni minime applicabili (c. 4 b-bis)**.

È possibile definire il p.v.c. per le singole annualità e/o singole imposte oggetto del p.v.c.

Vi è facoltà di scegliere se definire l'intero p.v.c. ovvero una delle imposte limitatamente ad un periodo di imposta.

In caso di più p.v.c. rilasciati al contribuente e relativi alla stessa imposta e per lo stesso periodo di imposta, ciascun verbale deve essere considerato separatamente per le modalità di calcolo.

Per i verbali elevati nei confronti di società di persone, di associazioni professionali o artistiche ovvero dei titolari di imprese coniugali o familiari, la definizione potrà interessare non solo i tributi dovuti ma anche l'Irpef dovuta dalle persone fisiche titolari dei relativi redditi di partecipazione⁸.

C) Atti di contestazione e avvisi irrogazione sanzioni:

⁸ Infatti, la definizione in esame per le imposte dirette si perfeziona con il pagamento di una somma pari al 18% delle componenti positive e negative di reddito, non operando alcun riferimento alla posizione dei soci.

10% dell'importo contestato o irrogato a titolo di sanzione per violazioni formali non collegate al tributo⁹.

7) Termine di pagamento

16 Aprile 2003

8) Modalità di pagamento

I pagamenti devono essere effettuati secondo le ordinarie modalità di versamento ai sensi dell'art.17 D.lgs. 9/07/97 n.241 con esclusione della possibilità di effettuare compensazioni.

Quando gli importi da versare per la definizione eccedono, per le persone fisiche la somma di **euro 3000** e, per gli altri soggetti, la somma di **euro 6000**, il comma 5 dell'art.15 prevede che, gli importi eccedenti, maggiorati degli interessi legali decorrenti dal 17/04/03, possono essere versati in due distinte rate di pari importo, entro:

il 30 novembre 2003

il 20 giugno 2004.

Poiché i suddetti giorni cadono di domenica, i versamenti possono essere effettuati il giorno successivo e cioè il 1° dicembre 2003 ed il 21 giugno 2004.

9) Presentazione domanda di definizione

Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata il contribuente deve fare pervenire all'ufficio competente - in base al domicilio del contribuente - la quietanza dell'avvenuto pagamento insieme con il prospetto esplicativo delle modalità di calcolo eseguite.

10) Effetti omesso versamento rate

L'omesso versamento delle eccedenze non determina, ai sensi del

⁹ La Circolare n.180/E del 10/07/98 ha chiarito che le violazioni cd. formali sono quelle che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo. Le sanzioni collegate al tributo, che possono essere irrogate contestualmente all'avviso di accertamento, sono assorbite dalla definizione basata sul tributo ai sensi delle lettere a) e b) del comma 4 dell'art.15.

comma 5 dell'art.15, la decadenza dai benefici previsti per la definizione. La norma prevede, infatti, l'iscrizione a titolo definitivo nei ruoli affidati al concessionario della riscossione degli importi non versati, ai sensi dell'art. 14 D.P.R. n.602/73.

L'omesso versamento è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% delle somme non versate, ridotto alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza medesima; sono dovuti gli interessi legali. Dall'iscrizione a ruolo consegue l'applicazione delle regole ordinarie in materia di riscossione coattiva di cui al D.P.R. n. 602/73.

11) Effetti penali

Il perfezionamento della definizione, ai sensi del comma 7, comporta la **non punibilità** per i reati tributari previsti dagli articoli 2,3,4,5 e 10 D.Lgs. 10/03/00 n.74 nonché per i reati previsti dagli artt.482, 483, 484, 485, 489, 490, 491bis e 492 c.p. e dagli artt.2621,2622 e 2623 c.c. quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare uno dei menzionati reati tributari previsti dal D.Lgs. n.74/00, ovvero per conseguire il profitto e siano riferiti alla "stessa pendenza o situazione tributaria".

12) Effetti sulle sanzioni accessorie

Il secondo periodo del comma 7 prevede che la definizione effettuata ai sensi dell'art.15 **esclude**, altresì, l'applicazione delle sanzioni accessorie previste dagli artt.12 D.Lgs. 18/12/97 n.471 e 21 D.Lgs. 18/12/97 n.472. Per quanto concerne, in particolare, l'art.12, c.II, D.lgs. n.471/97 che prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da 15 gg. a 2 mesi dopo che siano state accertate 3 violazioni dell'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale nell'arco di un quinquennio, si ritiene che la stessa non deve essere applicata se, per effetto della definizione del verbale avente ad oggetto tali violazioni, viene meno il presupposto della triplice violazione nel quinquennio.

13) Sospensione termini

A norma dell'ultimo comma dell'art. 15 sono sospesi, dal **1° gennaio 2003 e fino al 18/04/03, i termini:**

per proporre ricorso avverso gli avvisi di accertamento e di rettifica non divenuti definitivi al 1°/01/03¹⁰;

per proporre ricorso giurisdizionale avverso gli atti di contestazione e irrogazione sanzioni di cui all'art.16 D.Lgs. 18/12/97 n.472;

per il perfezionamento della definizione di cui al D.lgs. n. 218/97.

B) SCUDO FISCALE

La Finanziaria 2003 ha riaperto i termini dello scudo fiscale, **già disciplinato dal D.L. n.350/2001**, convertito dalla legge n.409 del 23 novembre 2001, **volto a consentire l'emersione e la conseguente regolarizzazione di beni e capitali irregolarmente esportati all'estero da specifiche categorie di soggetti residenti in Italia**, i quali hanno, appunto, esportato e detenuto all'estero capitali e attività in violazione dei vincoli valutari e degli obblighi tributari previsti dalla legge italiana, nonché degli obblighi di dichiarazione dei redditi imponibili di fonte estera. Si potranno, così, riportare in Italia i soldi e le attività detenute e accumulati all'estero da cittadini italiani e indebitamente sottratti alle casse dello Stato, nonché regolarizzare quelle attività che rimangono al di fuori del territorio nazionale. Difatti, gli **artt. 6 e 6 bis del DL. n.282/ 2002** che ha introdotto rilevanti modifiche alla Finanziaria 2003 (L.n.289/2002), disciplinano rispettivamente, **"l'emersione di attività all'estero"** e **"le attività regolarizzate e successivamente rimpatriate"**.

Soggetti interessati

In particolare, ai sensi dell'art.6, che richiama le disposizioni del capo

¹⁰ Sono gli atti notificati alla data del 2 novembre 2002 e quelli notificati anche precedentemente a detta data per i quali sia stata presentata istanza di adesione ai sensi dell'art.6 D.Lgs. n. 218/97.

III del D.L. n.350/2001, convertito dalla legge n.409/2001 (in materia di emersione di attività detenute all'estero) nonché l'art. 1 del D.L. n. 12/2002 (Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), convertito dalla legge n.73/2002, **i soggetti ammessi a godere di tale sanatoria sono: le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate (snc, sas, associazioni professionali) ex art.5 del TUIR approvato con il DPR n.917/1986, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.**

Presupposti

Presupposto indispensabile perché tali soggetti possano procedere alla regolarizzazione e al rimpatrio è che si tratti **di attività detenute fuori dal territorio dello stato alla data del 31/12/2001.**

Ambito oggettivo di applicazione della norma

Sotto il profilo oggettivo, e sempre con riferimento alle disposizioni del capo III del D.L. n.350/2001, il rimpatrio può riguardare **somme di denaro ed altre attività finanziarie tra le quali: le azioni, quotate o non quotate, le quote di società, anche se non rappresentate da titoli, i titoli obbligazionari, i certificati di massa, le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo detenuti all'estero alla data del 31/12/2001**, non solo in caso di possesso diretto di tali attività da parte del contribuente, ma anche quando tali attività siano possedute per il tramite di interposta persona o siano intestate a società fiduciarie.

La regolarizzazione, invece, può riguardare non solo il denaro e le suindicate attività finanziarie, ma anche **investimenti di diversa natura, nonché altre attività, dunque, immobili, quote di diritti reali, le cosiddette multiproprietà, gli oggetti preziosi, le opere d'arte detenuti all'estero, in qualsiasi paese europeo ed extraeuropeo, alla data del 31/12/2001.**

Importi e termini per il pagamento

La somma da versare per usufruire della sanatoria in oggetto è pari al **4% dell'importo dichiarato**, quindi del valore totale delle *attività* finanziarie indicate nella dichiarazione di emersione, per le dichiarazioni di rimpatrio e di regolarizzazione effettuate entro il **30 giugno 2003**, ma tale aliquota può scendere al **2,5%** se le operazioni di cui sopra vengono effettuate entro il **16 aprile 2003**.

Il versamento in oggetto dovrà essere effettuato **esclusivamente in denaro contante**, poiché l'art.6 comma primo, lettera a), del D.L. n.282/2002, esclude la possibilità, già prevista dall'art. 12 del D.L. n.350/2001, di sottoscrivere titoli di Stato con tasso di interesse ridotto, tale da rendere equivalente alla somma dovuta il differenziale tra il valore nominale e la quota di mercato.

Il tasso di cambio per la determinazione del controvalore in Euro delle attività finanziarie e degli investimenti rimpatriati e regolarizzati è quello individuato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 9 gennaio 2003, emanato ex art.13, comma 1, del D.L.n.350/ 2001.

Intermediari

Per l'effettuazione delle operazioni di emersione occorre seguire una determinata procedura: in primo luogo, è necessario avvalersi dell'intervento degli *intennediari*, i quali, ai sensi dell'art.11 del D.L.n.350 citato, sono: a) le banche italiane, b) le società di intermediazione mobiliare, c) le società di gestione del risparmio, limitatamente alle attività di gestione su base individuale di portafogli di investimento per conto terzi, d) le società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939 n.1966, e) gli agenti di cambio iscritti nel ruolo unico previsto dall'art.21 del D.Lgs. n.58 del 1998, f) le poste italiane, g) le stabili organizzazioni in Italia di banche e di imprese di investimento non residenti.

Esenzioni

La presentazione della dichiarazione riservata relativa alle attività finanziarie oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione **esclude l'obbligo per gli interessati di effettuare le dichiarazioni previste dagli art.2 e 4 del D.L.n.167 del 28 giugno 1990 convertito dalla legge n.227/1990** (secondo cui le persone fisiche, gli enti non commerciali ecc., che effettuano trasferimenti da e verso l'estero di denaro, titoli ecc. senza il tramite degli intermediari, devono indicare i trasferimenti nella dichiarazione annuale dei redditi, quando essi siano superiori a 20 milioni delle vecchie lire) per il periodo di imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione di cui innanzi, nonché per il periodo di imposta precedente. Restano fermi gli obblighi di dichiarazione previsti dall'art.3 del D.L. n.167/1990, ovvero, se si importano o esportano al seguito titoli, denaro o valori mobiliari, se il loro valore è superiore a 20 milioni di lire, allora **occorre fare dichiarazione in dogana depositando uno specifico avviso.**

Determinazione dei redditi prodotti dalle attività finanziarie rimpatriate

Per determinare i redditi prodotti dalle attività finanziarie rimpatriate e **percepiti dal 31 dicembre 2001 fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata si può fare ricorso al criterio presuntivo di cui all'art.6 del D.L. n.167/90** (nel senso che i titoli, le somme di denaro e i valori trasferiti o costituiti all'estero, senza che risultino dichiarati i redditi si presumono fruttiferi in misura pari al tasso ufficiale di sconto vigente in Italia nel relativo periodo di imposta). Sui redditi determinati in tal modo l'intermediario, cui il soggetto interessato presenta la dichiarazione riservata, applica **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi con **l'aliquota del 27%**. L'imposta sostitutiva è prelevata dall'intermediario anche ricevendo apposita provvista dagli interessati e deve essere versata entro **il sedicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è perfezionata l'operazione di rimpatrio.**

Esclusione dell'obbligo di rilevazione degli intermediari

Gli obblighi di rilevazione degli intermediari di cui all'art.1 del D.L.n.167/90 non si applicano per i trasferimenti da e verso l'estero relativi ad operazioni effettuate ex art.6 e 7 del D.Lgs.n.461/1997, rispetto alle quali il contribuente ha esercitato le opzioni previste dagli stessi articoli, nonché per i trasferimenti dall'estero relativi a operazioni suscettibili di produrre redditi di capitale, sempre che gli stessi redditi siano stati assoggettati dall'intermediario residente a ritenuta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi

Evidenze

Le evidenze di cui al primo e secondo comma dell'art.6 sono tenute a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per **cinque anni** e trasmesse alla stessa secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che prevede appunto particolari modalità per l'adempimento degli obblighi nonché per la trasmissione delle evidenze di cui innanzi e degli altri dati e notizie di cui al D.L. n.282/2002. Con lo stesso provvedimento tali obblighi e adempimenti possono essere limitati per specifiche categorie e causali e possono essere variati gli importi.

Art.6 bis del D.L. 24/12/2002 N.282

Attività regolarizzate e successivamente rimpatriate

L'art.6 bis del D.L. n.282/2002 prevede che il denaro e le altre attività finanziarie che siano state **regolarizzate** ai sensi dell'art.15 del D.L. n. 350/2002 **nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2002** possano essere trasferiti in Italia dopo la data di presentazione della relativa dichiarazione riservata, non oltre, però, il 30 giugno 2003; ciò comporterà l'applicazione delle disposizioni di cui all'art.14 del D.L. n.350/2002

Effetti fiscali

Infatti, il rispetto di tale procedura comporta, ai sensi dell'art.14 del D.L. n.350/2002:

- **la preclusione** nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati di ogni **accertamento tributario e contributivo** per i periodi di imposta per i quali non è ancora decorso il termine alla data di entrata in vigore *del presente decreto*, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio;

- **l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali** e quelle previste dall'art.5 del D.L. n.167/90, legate all'esportazione di capitali, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate;

- **l'esclusione della punibilità** per i reati di cui agli artt. 4 e 5 del D.lgs. n.74/2000 (omessa dichiarazione e dichiarazione infedele), nonché per quelli previsti dal D.L.n.429/82, ad esclusione delle frodi fiscali.

Per il riconoscimento di tali effetti, gli interessati **devono presentare richiesta scritta gli intermediari ai quali è stata presentata la dichiarazione riservata relativa all'operazione di regolarizzazione**, conferendo agli stessi intermediari l'incarico di ricevere in deposito il denaro e le altre attività finanziarie provenienti dall'estero.

Nel caso in cui il rimpatrio venga effettuato per il tramite di **intermediari diversi** da quelli cui è stata presentata la dichiarazione riservata, una copia di quest'ultima va allegata alla richiesta di cui sopra.

Limitazione degli effetti

Se l'importo totale del denaro e delle altre attività finanziarie rimpatriate è **superiore a quello risultante dalla dichiarazione riservata**, le disposizioni in materia di rimpatrio di cui all'art.14 citato, si applicano limitatamente all'ammontare indicato nella dichiarazione riservata. All'eventuale eccedenza le disposizioni in materia di rimpatrio di cui al medesimo art.14 si applicano a condizione che i soggetti interessati attestino che si tratta di redditi relativi al denaro e alle altre attività finanziarie trasferiti in Italia, percepiti **dopo il 27 settembre 2001**.

Se invece, l'importo totale del denaro e delle altre attività finanziarie rimpatriate è **inferiore a quello risultante dalla dichiarazione riservata**,

le disposizioni di cui all'art.14 citato si applicano con riferimento all'ammontare trasferito in Italia.

Importi da versare

Relativamente alle operazioni di rimpatrio di attività già regolarizzate effettuate dopo il 16 aprile 2003 è dovuta una somma pari **allo 0,5% del denaro e delle altre attività finanziarie rimpatriati.**

Modalità del versamento

Gli intermediari ai quali è stato conferito l'incarico di ricevere in deposito il denaro e le altre attività finanziarie versano la somma dello 0,5% secondo le disposizioni contenute nel capo III del D.Lgs. n.241/1997, **entro il sedicesimo giorno del mese successivo** a quello in cui il denaro e le altre attività finanziarie sono stati rimpatriati, **trattenendone l'importo dal denaro rimpatriato**, ovvero, se l'interessato non fornisca direttamente la provvista corrispondente, **effettuando** i disinvestimenti **necessari.**

C) CONDONO TOMBALE

La legge n. 289 del 27/12/2002 (Finanziaria 2003) prevede, fra le tante novità, diverse ipotesi di sanatorie che daranno ai contribuenti la possibilità di appianare la propria posizione nei confronti del Fisco. In particolare l'art. 9 tratta la definizione automatica per gli anni pregressi (c.d. condono tombale).

A tale tipo di definizione possono aderire tutti i contribuenti. Inoltre, possono presentare le dichiarazioni integrative anche gli eredi, i liquidatori, i commissari liquidatori, i commissari straordinari delle grandi imprese in stato di insolvenza, i curatori dell'eredità giacente, le società trasformate, le società fuse e le società scisse.

Soggetti esclusi da tale tipo di definizione sono:

A) coloro che, alla data del 10 gennaio 2003, hanno ricevuto per i singoli periodi d'imposta, sempre che non sia stata perfezionata la

definizione ai sensi degli artt. 15 e 16 della predetta legge:

1) la notifica di un processo verbale di constatazione con esito positivo (facendo, però, riferimento ai singoli rilievi in esso contenuti);

2) la notifica di un avviso di accertamento ai fini dell'imposta sui redditi, dell'IVA o dell'IRAP;

3) l'invito al contraddittorio (art. 5 D.Lgs. n. 218/97).

B) In caso di avvisi di accertamento parziale, sia ai fini IVA che ai fini delle imposte dirette, divenuti definitivi alla data del 10 gennaio 2003, la definizione è ammessa a condizione che il contribuente versi, entro la prima data di pagamento degli importi per la definizione, le somme derivanti dall'accertamento parziale, con esclusione delle sanzioni e degli interessi.

C) Per i periodi d'imposta per i quali sono divenuti definitivi avvisi di accertamento diversi da quelli parziali, il contribuente ha comunque la facoltà di avvalersi delle disposizioni del presente articolo, fermi restando gli effetti dei suddetti atti.

D) Le disposizioni del presente articolo non si applicano qualora sia stata esercitata l'azione penale per i reati tributari e per quelli connessi, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza (artt. 405 e 416 c.p.p.) entro la data di presentazione della dichiarazione per la definizione automatica.

E) Coloro che hanno omissso la presentazione di tutte le dichiarazioni relative a tutti i tributi condonabili e per tutti i periodi d'imposta oggetto della definizione automatica.

I tributi condonabili sono:

- Imposte sui redditi e relative addizionali;
- Imposte sostitutive;
- IRAP;
- Contributo straordinario per l'Europa;
- Imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- IVA.

Anni oggetto del condono:

i contribuenti possono definire tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni sono scaduti il

31 ottobre 2002. Ai fini delle imposte sui redditi, delle altre imposte e dei contributi sono condonabili i periodi d'imposta compresi tra il 1997 e il 2001 (anche il 1996 in caso di dichiarazione omessa), se coincidenti con l'anno solare. Ai fini dell'IVA, sono condonabili gli anni dal 1998 al 2001 (anche il 1997 in caso di dichiarazione omessa).

La definizione automatica deve obbligatoriamente interessare, a pena di nullità, tutti i periodi d'imposta considerati dalla legge; devono essere inclusi nella richiesta di definizione automatica, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, anche i periodi d'imposta per i quali il contribuente era legittimato a non presentare la dichiarazione stessa.

Atti oggetto del condono:

- le relative dichiarazioni per gli anni predetti;
- i contribuenti che hanno presentato successivamente al 30 settembre 2002, una dichiarazione possono avvalersi della presente definizione automatica sulla base delle dichiarazioni originarie presentate.

Gli importi da pagare sono i seguenti:

1) Imposte sui redditi, imposte sostitutive, IRAP ed imposte sul patrimonio netto delle imprese.

- **8%** delle imposte lorde, originariamente dichiarate, se ciascuna imposta lorda o sostitutiva è risultata di ammontare non superiore a 10.000 euro;

- **6%** per l'eccedenza sino a 20.000 euro;

- **4%** per quest'ultima eccedenza, fermi restando i minimi.

2) IVA.

- **2%** dell'imposta relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate dal contribuente, per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel periodo d'imposta, e del 2% dell'imposta detratta nel medesimo periodo;

- **1,5%** applicabili a ciascuna eccedenza se l'imposta relativa alle operazioni imponibili ovvero l'imposta detraibile superano gli importi di 200.000 euro;

- **1%** applicabili a ciascuna eccedenza se l'imposta relativa alle operazioni imponibili ovvero l'imposta detraibile superano gli importi di 300.000 euro.

Sono previsti degli importi minimi da rispettare in ciascun periodo d'imposta diversi a seconda della categoria reddituale di appartenenza e dell'imposta da condonare.

Nel caso di omessa presentazione di una delle dichiarazioni, è dovuto, per ciascuna di esse e per ciascuna annualità, un importo pari a:

- **1.500 euro, per le persone fisiche;**
- **3.000 euro, per le società ed associazioni.**

Termine per i pagamenti:

16 aprile 2003.

Qualora gli importi da versare eccedano complessivamente la somma di:

- **3.000 euro per le persone fisiche;**
- **6.000 per gli altri soggetti;**

gli importi eccedenti possono essere versati in due rate, di pari importo, entro il:

30 novembre 2003;

20 giugno 2004;

maggiorati degli interessi legali (3% annuo) a decorrere dal 17 aprile 2003.

Termine per la presentazione della domanda:

16 aprile 2003.

Modalità di presentazione:

a) La relativa dichiarazione, a pena di nullità, deve riguardare la definizione automatica per tutte le imposte e per tutti i periodi d'imposta. Si precisa che non è obbligatorio ricomprendere nell'apposita dichiarazione anche l'IVA e, per converso, ai fini della definizione di quest'ultima, non è obbligatorio definire anche le imposte sui redditi e quelle assimilate.

b) La dichiarazione è presentata:

in via telematica;

tramite gli intermediari abilitati.

c) Non è consentita la presentazione di dichiarazioni integrative entro i 90 giorni successivi al termine della scadenza.

d) Particolari modalità sono previste per la dichiarazione automatica

in forma riservata.

Effetti tributari:

1) la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento fiscale;

2) l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie;

3) la definitività della liquidazione delle imposte risultanti dalle dichiarazioni con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni fiscali nonché all'applicabilità di esclusioni;

4) la salvezza degli effetti delle liquidazioni e dei controlli formali, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/73 e 54-bis D.P.R. n. 633/72;

5) la irrilevanza delle variazioni dei dati dichiarati in aumento ai fini delle maggiori imposta dovute;

6) l'immodificabilità degli eventuali rimborsi e crediti fiscali;

7) l'irrilevanza, a qualsiasi effetto, delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie, fatta eccezione di quelle determinate dall'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383. il riporto a nuovo delle predette perdite è consentito con il versamento di una somma pari al 10% delle perdite stesse.

Effetti penali:

Il perfezionamento della presente procedura comporta l'esclusione della punibilità per i seguenti reati:

1) artt.2-3-4-5 e 10 del D.Lgs. n. 74 del 10/03/2000;

2) artt. 482-483-484-485-489-490-491-bis e 492 del c.p.;

3) artt. 2621-2622 e 2623 del c.c.

Infine, la legge prevede la proroga di due anni per gli accertamenti nei confronti dei contribuenti che non hanno utilizzato il condono fiscale.

D) DEFINIZIONE DEI RUOLI PREGRESSI

L'art. 12 fissa le regole per la definizione agevolata di rapporti debitori conseguenti dalla richiesta di pagamento di somme incluse in carichi di ruolo pregressi **investendo tutte le tipologie** di moli, compresi anche

quelli con cui è richiesto il pagamento di sanzioni non correlate ai tributi. Sono, invece, escluse dalla definizione prevista dalla norma le somme relative al pagamento dei dazi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea che restano, pertanto, dovute per l'intero.

In particolare, la legge stabilisce la possibilità per i contribuenti, relativamente ai moli emessi da uffici statali ed **affidati** ai concessionari del servizio nazionale della riscossione entro il **31/12/2000**, di estinguere il debito, senza corrispondere gli interessi di mora, pagando il **25%** dell'importo iscritto a ruolo (ossia del capitale, degli interessi e delle sanzioni) e quanto dovuto al concessionario a titolo di rimborso per le spese sostenute, nel caso siano state effettuate dallo stesso procedure esecutive. Il versamento dovrà essere eseguito dai contribuenti almeno nella misura dell'80% dell'importo da pagare ed entro il **16 aprile 2003**; fermo restando il versamento della **parte residua**, che dovrà essere effettuato entro il **16 aprile 2004**.

Delle somme corrisposte ai sensi dell'art. 12 si avverte che **in nessun caso** il contribuente potrà richiederne la restituzione.

Per completezza, si fa presente che i concessionari sulle somme riscosse hanno diritto al pagamento di un aggio pari al 4%.

L'art. 12, per ciò che concerne i ruoli consegnati tra il **10/01/1997 e il 31/12/2000**, prevede specificatamente che saranno i concessionari stessi ad informare i debitori della possibilità di usufruire del meccanismo agevolativo, inviando anche il bollettino per il versamento. Invece, poiché la norma nulla dispone in merito ai ruoli affidati anteriormente al 10 gennaio 1997, qualora gli uffici non invieranno alcuna informativa, saranno gli stessi debitori interessati a recarsi direttamente agli sportelli delle società concessionarie per poter ottenere e provvedere agli adempimenti necessari per definire i carichi di ruolo pregressi ricadenti nell'indicato periodo.

Di particolare interesse è la constatazione che sarà il singolo contribuente, nel caso in cui vi sia la possibilità di estinguere il debito tributario o ai sensi dell'art. 12 o ai sensi dell'art. 16, a decidere per quale meccanismo optare. In merito, però, è doveroso osservare che, nel primo caso, sebbene vi sia il pagamento dei ruoli pregressi, il contenzioso

tributario proseguirà secondo la normale procedura ai fini della liquidazione delle somme eventualmente dovute al termine dello stesso; invece, nel caso in cui il contribuente decida di avvalersi della procedura dell'art. 16, si avrà la dichiarazione dell'estinzione della controversia.

L'Agenzia delle entrate, con il comunicato stampa del 28 febbraio c.a., ha precisato che ai fini della presente definizione si deve fare riferimento ai soli uffici dell'Amministrazione statale in senso stretto, vale a dire soltanto ai Ministeri. Nella definizione "Uffici Statali" non rientrano pertanto gli uffici di enti pubblici statali, quali quelli previdenziali, che pur esplicando attività di diretto e immediato interesse per lo Stato, non sono comunque riconducibili alle amministrazioni statali in senso stretto. Ciò, del resto, trova conferma nella normativa del settore (vedi D.lgs. n. 46 del 1999, artt. 17 e 24), laddove i ruoli emessi dallo Stato sono sempre tenuti distinti da quelli emessi dagli enti pubblici previdenziali.

E) INTEGRATI VA SEMPLICE

Ai fini dell'art. 8 della Legge Finanziaria 2003, le dichiarazioni dei redditi, i cui termini di presentazione siano scaduti il 31/10/02, possono essere integrate.

In particolare, oggetto di definizione sono i periodi d'imposta compresi tra il 1997 ed il 2001, ai fini delle imposte sui redditi, gli anni dal 1998 ed il 2001 ai fini IVA.

È possibile l'integrazione di un imponibile anche in caso di dichiarazione originariamente **omessa**, ma in questo caso i periodi d'imposta definibili sono anche il 1996 per le imposte sui redditi ed il 1997 per l'IVA.

L'integrazione ha effetto ai fini delle seguenti imposte:

imposte sui redditi e relative addizionali; imposte sostitutive; imposta sul patrimonio netto delle imprese; IVA; IRAP; Contributo straordinario per l'Europa; contributi previdenziali e Servizio sanitario nazionale; ritenute alla fonte.

I contribuenti possono presentare la dichiarazione integrativa in questione con riferimento anche ad una **sola imposta o contributo** ed anche per un singolo **periodo d'imposta**. Pertanto, possono essere autonomamente integrati, ad esempio, gli imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e quelli rilevanti ai fini dell'IVA, senza peraltro dover interessare tutte le annualità.

I soggetti cui è rivolta la norma in esame sono:

tutti i contribuenti; tutti i sostituti d'imposta; i soggetti **diversi** dal dichiarante se considerati possessori **effettivi** dei maggiori imponibili possono beneficiare degli effetti favorevoli; gli **eredi, i liquidatori, i curatori fallimentari, i commissari liquidatori, i commissari straordinari delle grandi imprese in stato di insolvenza, i curatori dell'eredità giacente, le società trasformate, le società fuse e le società scisse; soci di società di persone, associati di associazioni tra artisti e professionisti, coniuge che gestisce l'azienda in comunione.**

Per le dichiarazioni presentate congiuntamente dai coniugi, l'eventuale dichiarazione integrativa dovrà essere presentata **singularmente.**

I soggetti che non possono presentare la dichiarazione integrativa sono:

1) coloro che alla data del **1° gennaio 2003** hanno ricevuto la notifica di:

- un processo verbale di constatazione con esito positivo (i singoli rilievi in esso contenuti);
 - un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, IVA o IRAP;
 - invito al contraddittorio (art. 5 D.Lgs. n. 2 18/97);
- sempre che non si proceda alla definizione ai sensi degli artt. 15 e 16 della legge finanziaria.

2) Coloro nei cui confronti, alla data di presentazione della dichiarazione integrativa stessa, sia stata esercitata l'azione penale per reati tributari o connessi con gli stessi, purché ne abbiano avuto formale conoscenza (art. 405 c.p.p.).

3) Per gli avvisi di accertamento parziale, definitivi alla data del 1°

gennaio 2003, la definizione è ammessa a condizione che il contribuente versi, entro la prima data di pagamento degli importi per l'integrazione, le somme derivanti dall'accertamento parziale, con esclusione delle sanzioni e degli interessi. Non si fa luogo a rimborso di quanto già pagato.

4) Per i periodi d'imposta per i quali sono divenuti definitivi avvisi di accertamento diversi da quelli parziali, il contribuente ha comunque la facoltà di avvalersi delle disposizioni del presente articolo, fermi restando gli effetti dei suddetti atti.

Modalità di pagamento

L'integrazione si perfeziona con il pagamento dei maggiori importi dovuti, **entro il 16/04/03**, mediante l'applicazione delle disposizioni vigenti in ciascun periodo d'imposta relative ai tributi da definire nonché dell'intero ammontare delle ritenute e dei contributi, mediante una dichiarazione integrativa in luogo di quella omessa ovvero in rettifica di quella già presentata.

Per le persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata il termine previsto è il **16 settembre 2003**. Infatti, le società od associazioni di cui all'art. 5 T.U.I.R. nonché i titolari dell'azienda coniugale e dell'impresa familiare, che hanno presentato la dichiarazione integrativa, devono **comunicare, entro il 16 maggio 2003**, alle persone fisiche, titolari dei redditi prodotti in forma associata, l'avvenuta presentazione della relativa dichiarazione integrativa.

In ogni caso, la presentazione della dichiarazione integrativa da parte delle società od associazioni di cui all'art. 5 T.U.I.R. costituisce titolo per l'accertamento parziale (art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973) nei confronti dei soggetti che non hanno integrato i redditi prodotti in forma associata.

Agli effetti dell'IVA, nei casi particolari di cui agli artt. 17, 3° e 5° comma, 34, 6° comma, primo periodo, D.P.R. n. 633/72 e dell'art. 47, 1° comma, della Legge 427/93, l'integrazione deve operarsi esclusivamente **con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere computata in detrazione**; la disposizione opera a condizione che il contribuente si avvalga della definizione ex art. 9-bis.

Nella dichiarazione integrativa devono essere indicati, a pena di nullità, i maggiori

importi dovuti almeno pari a **300** euro per ciascun periodo d'imposta

Qualora gli importi da versare eccedano i **3000** — per le persone fisiche e **6000** — per gli altri soggetti, gli importi eccedenti possono essere versati in due rate di pari importo entro il **30/11/03** (prorogato al **01/12/03**) e il **20/06/04** (prorogato al **21/06/04**) maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 17/04/03; il calcolo degli interessi sarà effettuato secondo il metodo commerciale.

L'omesso versamento delle eccedenze non determina l'inefficacia della integrazione, gli uffici proeederanno per il recupero ex art. 14 D.P.R. 602/73, comminando una sanzione amministrativa pari al 30% della somma non versata, ridotta alla metà se il versamento è eseguito nei 30 gg successivi, e gli interessi legali (3% annuo).

La dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate.

Per i redditi e gli imponibili conseguiti **all'estero** con qualunque modalità, anche tramite soggetti non residenti o loro strutture interposte, è dovuta un'imposta sostitutiva pari al 6%. L'Agenzia delle entrate ha specificato che si considerano conseguiti all'estero i redditi, imponibili in Italia, derivanti da attività detenute all'estero, e, in ogni caso, i redditi di qualsiasi fonte (italiana o estera) attraverso i quali, con qualunque modalità, anche tramite soggetti non residenti o loro strutture interposte, sono state costituite attività o realizzati investimenti all'estero (per esempio, i canoni di affitto relativi a beni situati all'estero, ovunque percepiti, oppure i redditi derivanti da beni situati in Italia e accreditati su conti esteri oppure i dividendi percepiti direttamente all'estero derivanti da partecipazioni in società residenti o non residenti). In tal caso, non opera alcuna franchigia, e gli effetti penali operano purché si provveda alla regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero ex art. 14 della presente Legge Finanziaria.

Tutte le somme sopracitate sono **fiscalmente indeducibili**.

Non sono previste riduzioni.

La dichiarazione integrativa è presentata: in via telematica o tramite gli intermediari abilitati indicati nell'art. 3 del regolamento di cui al D.P.R. n. 322/1998.

In deroga al principio generale, **non** è consentita la presentazione di dichiarazioni integrative entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza.

Dichiarazione integrativa riservata

Il comma 4 dell'articolo 8 in esame prevede una particolare modalità di presentazione della dichiarazione integrativa semplice.

In alternativa a quanto sopra esposto, ad eccezione di quelli che hanno ommesso la presentazione di tutte le dichiarazioni, gli interessati possono presentare la dichiarazione integrativa in forma riservata ai soggetti convenzionati di cui all'art. 19, D.Lgs. 09/07/1997 n. 241. (banche, poste italiane s.p.a.).

Questi ultimi rilasciano agli interessati copia della dichiarazione integrativa riservata comprovante l'avvenuta presentazione; versano, entro il **24/04/2003**, le maggiori imposte dovute in unica soluzione, senza **la possibilità di effettuare la compensazione e la rateazione**; infine, comunicano all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo delle medesime somme, senza l'indicazione dei nominativi dei soggetti che hanno presentato la dichiarazione integrativa riservata. Inoltre, gli istituti previdenziali non comunicano all'Amministrazione finanziaria i dati indicati nella suddetta dichiarazione riservata di cui vengono a conoscenza.

In caso di accesso, ispezione o verifica, ovvero di altra attività di controllo fiscale, il soggetto che ha presentato la suddetta dichiarazione riservata può opporre agli organi competenti gli effetti preclusivi, estintivi e di esclusione della punibilità, con invito a controllare la congruità delle somme versate.

Effetti

La presentazione della dichiarazione integrativa comporta una

consistente limitazione del potere di accertamento nonché l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali e l'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e comuni (artt. 2, 3, 4, 5, 10 D.Lgs. n. 74/00; artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491bis, 492 C.P.; artt. 2621, 2622, 2623 c.c.) tale esclusione non opera se il contribuente è venuto formalmente a conoscenza dell'esercizio dell'azione penale (art.405 c.p.p.) entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa.

Quando si fa riferimento alla conoscenza dell'avvio di un procedimento penale ai sensi della normativa previgente il D.Lgs. n. 74/00, cioè la L. 516 del 1982, rileveranno quali cause che impediscono l'accesso alle sanatorie soltanto quei procedimenti per i quali la fattispecie precedentemente sanzionabile si pone in posizione di continuità con le ipotesi di reato previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (come, per esempio, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti; diverso, invece, è il caso dell'utilizzo delle fatture stesse per il quale non c'è continuità normativa).

In particolare, la presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente alle annualità oggetto di integrazione ed ai maggiori imponibili ovvero alle maggiori ritenute, aumentate, rispettivamente, della franchigia, per ciascun periodo d'imposta:

- **del 100%** per i maggiori imponibili;
- **del 50%** per le ritenute fiscali,

comporta:

- la **preclusione**, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario e contributivo;
- l'**estinzione** delle sanzioni amministrative e previdenziali, ivi comprese quelle accessorie.

Per la franchigia del 100% ai fini IVA, si fa riferimento soltanto alla maggiore imposta.

In caso di accertamenti successivi, le maggiori imposte o ritenute sono comunque limitate all'eccedenza rispetto alle maggiori imposte corrispondenti agli imponibili integrati, all'eccedenza rispetto all'IVA e all'eccedenza rispetto alle ritenute, aumentate della franchigia di cui sopra.

La differenza tra l'importo dell'eventuale maggior credito, risultante dalla dichiarazione originaria, e quello del minor credito spettante in base alla dichiarazione integrativa, è versata con autoliquidazione nei modi e termini suesposti.

È in ogni caso, preclusa **la deducibilità delle maggiori imposte e contributi versati.**

Per le ritenute indicate nelle dichiarazioni integrative non può essere esercitata la rivalsa sui percettori delle somme o dei valori non assoggettati a ritenuta.

La conoscenza dell'intervenuta integrazione non genera obbligo o facoltà della segnalazione di cui all'art. 331 c.p.p..

Infine, l'integrazione effettuata non costituisce mai notizia di reato.

Chiarimenti

1. La facoltà di optare per la tassazione ordinaria per alcuni dei redditi elencati all'art. 16 del T.U.I.R., per i quali di regola è prevista la tassazione separata, deve essere stata espressamente esercitata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione dei predetti redditi. Ne consegue che non è possibile per il contribuente esercitare una diversa opzione, di tassazione separata o ordinaria del reddito, rispetto a quella già operata in sede di dichiarazione originaria, qualora, in sede di dichiarazione integrativa, si proceda ad integrare un reddito dichiarato in modo infedele. Analogamente non è possibile assoggettare a tassazione ordinaria tutti i redditi omessi per i quali l'art. 16 del T.U.I.R. prevede la tassazione separata.

2. È consentito, attraverso la dichiarazione integrativa, far valere detrazioni di imposta maggiori, non scomutate interamente nella dichiarazione originaria, purchè uguali a quelle ivi indicate. In ogni caso, la franchigia è pari al 100% del maggiore imponibile risultante dalla dichiarazione integrativa, anche se questo non ha dato luogo al versamento di imposta.

3. Per i contribuenti che non si avvalgono delle suddette disposizioni i termini per gli accertamenti, ai fini delle imposte dirette ed IVA, sono prorogati di due anni (art. 10 della Legge Finanziaria). La proroga non

riguarda le iscrizioni a ruolo ex artt. 36 bis e 36 ter D.P.R. n. 600/73, perché l'art. 17 D.P.R. n. 602/73, dall'01/01/1999, disciplina in modo autonomo il relativo termine senza fare riferimento ai termini per gli accertamenti (ad eccezione del solo periodo d'imposta 1997, per il quale i due termini coincidono).

F) CONCORDATO ANNI PREGRESSI

Con l'art.7 della legge n.27/2003, tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, i soggetti esercenti arti e professioni, le società di capitali, le società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice, e le imprese familiari ex art. 230-bis c.c. possono beneficiare del c.d. concordato purché abbiano dichiarato ricavi o compensi annui inferiori a 5.164.569 euro, indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato; inoltre, possono beneficiare del concordato gli imprenditori agricoli, titolari esclusivamente di reddito agrario, e le imprese di allevamento ex art.78 T.U.I.R. La definizione automatica, relativamente ad uno o più periodi d'imposta, ha effetto ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'Iva e dell'Irap. È importante sottolineare che il concordato può essere relativo ad uno o più periodi d'imposta per i quali le dichiarazioni siano state presentate entro il 31 ottobre 2002. Inoltre, ai fini delle imposte sui redditi, delle altre imposte e dei contributi, sono condonabili i periodi d'imposta compresi tra il 1997 ed il 2001, se coincidenti con l'anno solare; ed ai fini Iva, sono condonabili gli anni dal 1998 al 2001. In caso di dichiarazioni omesse, sono suscettibili di definizione anche i periodi d'imposta 1996 per le imposte dirette e 1997 per l'Iva. In aggiunta, possono presentare le dichiarazioni integrative anche gli eredi, i liquidatori, i commissari liquidatori, i commissari straordinari delle grandi imprese in stato d'insolvenza, i curatori dell'eredità giacente, le società trasformate, le società fuse e le società scisse.

Non possono aderire al presente concordato i soggetti che hanno ommesso di presentare la dichiarazione o che non hanno indicato nella

dichiarazione il reddito di impresa o di lavoro autonomo; i soggetti che hanno dichiarato ricavi o compensi di importo annuo superiore a 5.164.569 euro; i soggetti ai quali alla data dell'01/01/2003 è stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo, avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, IVA, IRAP, nonché invito al contraddittorio, relativamente ai quali non è stata perfezionata la definizione ai sensi degli artt. 15 e 16 della legge n. 289/2003.

I contribuenti che hanno presentato successivamente al 30/09/2002 una dichiarazione integrativa possono avvalersi della definizione automatica tenendo a base soltanto le dichiarazioni originariamente presentate. In questo modo, l'utilizzo della definizione automatica costituisce rinuncia agli effetti favorevoli delle dichiarazioni integrative presentate. La definizione automatica si perfeziona con il versamento, mediante autoliquidazione, dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi determinati sulla base dei criteri e delle metodologie stabiliti con il decreto di cui al comma 14, tenendo conto, in alternativa:

a) dell'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi di settore, per i contribuenti cui si applicano in ciascun periodo d'imposta i predetti studi, b) dell'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base dei parametri di cui all'art.3, commi da 181 a 189, della legge n.549 del 1995, c) della distribuzione, per categorie economiche raggruppate in classi omogenee sulla base dei processi produttivi, dei contribuenti per fasce di ricavi o di compensi di importo non superiore a 5.164.596 euro annui e di redditività risultanti dalle dichiarazioni, qualora non siano determinabili i ricavi ed i compensi con le modalità di cui alle lettere a) e b). Per gli imprenditori agricoli e le imprese di allevamento la definizione ha effetto ai fini dell'Iva e dell'Irap con il pagamento degli importi annui che verranno in seguito stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Gli importi, calcolati a titolo di maggior ricavo o compenso, non devono essere inferiori a 600 euro per le persone fisiche; e 1.500 euro per gli altri soggetti; per il solo periodo 1997, la definizione si effettua con il versamento di 300 euro in misura fissa. Gli importi dovuti a titolo di maggior imposta sono aumentati di una somma pari a 300 euro per

ciascuna annualità oggetto di definizione, escluso il 1997. La suddetta somma, invece, non è dovuta dagli imprenditori agricoli e dalle imprese di allevamento. Gli importi dovuti a titolo di maggiore imposta sono aumentati a 600 euro, invece, per ciascuna annualità oggetto di definizione, per i soli soggetti cui si applicano gli studi di settore e nei cui confronti sono riscontrabili anomalie negli indici di coerenza economica, sempre escluso l'anno 1997. Naturalmente, nulla è dovuto a titolo d'interessi e sanzioni. Per quanto riguarda le modalità di liquidazione, la definizione automatica si perfeziona mediante autoliquidazione entro il 20/06/2003, le cui modalità di versamento saranno previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. In ogni caso, i termini di pagamento sono i seguenti: a) qualora gli importi da versare eccedano complessivamente la somma di 3.000 euro per le persone fisiche e di 6.000 euro per gli altri soggetti, gli importi eccedenti possono essere versati in due rate di pari importo entro il 30 novembre 2003 ed entro il 20 giugno 2004, maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 21 giugno 2003; b) negli altri casi, la scadenza è fissata per il 20 giugno 2003; c) la definizione automatica da parte delle persone fisiche, titolari dei redditi prodotti in forma associata si perfeziona con il versamento delle somme dovute entro il 16/09/2003, esclusa la somma fissa di 300 euro ad anno. La domanda va presentata entro il 31 luglio 2003. Le società di persone o le associazioni di cui all'art.5 T.U.I.R. nonché i titolari dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria o dell'impresa familiare, che hanno effettuato la definizione automatica, entro il 20 luglio 2003 devono comunicare alle persone fisiche, titolari dei redditi prodotti in forma associata, l'avvenuta definizione. In ogni caso, si osserva che, nell'ipotesi in cui la società o associazione definisca automaticamente gli anni pregressi con il versamento della somma di 300 euro (periodo d'imposta 1997 e soggetti congrui e coerenti ai fini degli studi di settore e congrui rispetto ai parametri), nulla è dovuto dai soci o associati o dai collaboratori che, quindi, in tal caso, non sono potenziali destinatari di accertamenti ex art.41-bis D.P.R. n. 600/73. Inoltre, con provvedimento del direttore dell'Agenzia dell'Entrate, sono definite le modalità tecniche per l'utilizzo esclusivo del sistema telematico

per la presentazione delle comunicazioni delle definizioni da parte dei contribuenti, da effettuare comunque entro il 31 luglio 2003 ovvero entro il 31 ottobre 2003 per le persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata. In deroga al principio generale, non è consentita la presentazione di dichiarazioni integrative entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza. Sono, inoltre, previste le seguenti riduzioni: a) i soggetti che hanno rispettato gli studi di settore, e nei confronti dei quali non sono riscontrabili anomalie degli indici di coerenza economica, nonché i soggetti che hanno rispettato i parametri possono effettuare la definizione automatica con il versamento di una somma pari a 300 euro per ogni anno, in misura fissa; b) le maggiori imposte complessivamente dovute a titolo di definizione automatica sono ridotte nella misura del 50% per la parte eccedente l'importo di: 5.000 euro per le persone fisiche e 10.000 euro per gli altri soggetti. L'importo risultante andrà conseguentemente sommato ai 5.000/10.000 euro, al fine di determinare il totale importo dovuto a titolo di maggiore imposte; tale importo dovrà essere aumentato di una somma pari a 300 euro per ciascuna annualità oggetto di definizione. Si precisa, pertanto, che tale somma aggiuntiva non deve essere inclusa nel calcolo delle complessive maggiori imposte dovute per la determinazione della riduzione spettante. La presente definizione automatica non rileva ai fini penali, mentre, ai fini tributari, inibisce, a decorrere dalla data del primo versamento e con riferimento a qualsiasi organo inquirente, salve le disposizioni del codice penale e del codice di procedura penale, limitatamente all'attività d'impresa e di lavoro autonomo, l'esercizio dei poteri di cui agli art. 32, 33, 38, 39 e 40 del D.P.R. n. 600/73 e 51, 52, 54, 55 D.P.R. n. 63/72; la definizione esclude, inoltre, l'applicabilità delle presunzioni di cessioni e di acquisto previste dal regolamento di cui al D.P.R. 10/11/1997 n. 441. Ai fini del calcolo dei contributi previdenziali, rileva nella misura del 60% per la parte eccedente il minimale reddituale ovvero per la parte eccedente il dichiarato se superiore al minimale stesso.

Infine, la legge ha previsto la proroga di due anni dei termini per gli accertamenti fiscali nei confronti dei contribuenti che non utilizzano il condono fiscale.

G) CHIUSURA LITI FISCALI PENDENTI

L'art. 16 della Finanziaria 2003 (L.n.289 del 27/12/2002, modificata dal D.L. 24/12/2002 n.282, convertito) disciplina la chiusura delle liti fiscali pendenti.

Sono ammessi alla definizione tutti i contribuenti che hanno una lite fiscale di qualsiasi valore pendente, dinanzi alle Commissioni Tributarie o al Giudice Ordinario, in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, comprese le cause pendenti presso la Corte di Cassazione.

Rimangono, invece, esclusi dalla possibilità di definire la lite coloro che alla data del 29/9/2002 hanno avuto una sentenza passata in giudicato, nonché coloro che alla data dell'1/1/2003 non hanno proposto l'atto introduttivo del giudizio.

È importante soffermarsi sul concetto di lite fiscale pendente, intesa come:

- quella in cui è parte l'Amministrazione Finanziaria dello Stato;
- quella per la quale alla data dell'1/1/2003 è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio;
- quella per la quale l'atto introduttivo è stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato alla data dell'1/1/2003;
- quella, comunque, pendente alla data del 29/9/2002, per la quale non sia intervenuta sentenza passata in giudicato.

Significativa è la *fiction iuris* introdotta dall'art.16, laddove eccezionalmente è prevista la definizione della lite anche se è intervenuta una pronuncia passata in giudicato nel periodo compreso tra il 30 settembre e il 31 dicembre 2002. In altri termini, il legislatore ha ampliato l'ambito delle liti definibili, considerando "liti pendenti" anche quelle passate in giudicato nel periodo predetto, ferma restando l'inoppugnabilità delle sentenze in questione per le quali non vengono comunque riaperti i termini per impugnare.

Sono condonabili le liti relative a tutti i tributi erariali, ricordando che la contestazione dell'INVIM costituisce lite autonoma. Resta salva la facoltà per Regioni, Province e Comuni, in ordine ai tributi propri, di stabilire particolari agevolazioni per i casi in cui siano già in corso procedure di accertamento o procedimenti contenziosi in sede

giurisdizionale (art. 13 della Finanziaria). Per tributi propri degli enti locali suddetti si intendono i tributi la cui titolarità giuridica e il cui gettito sono integralmente attribuiti a tali enti, con esclusione delle compartecipazioni e addizionali a tributi erariali nonché delle mere attribuzioni del gettito, totale o parziale, di tributi erariali.

Rimangono, invece, escluse dal condono tutte le controversie in materia di rendite catastali e classamento, nonché le cause relative a istanze di rimborso, dinieghi e revoche di agevolazioni, a meno che nello stesso provvedimento di diniego o revoca siano contestualmente quantificati il tributo o il maggior tributo e/o relative sanzioni.

Quali atti oggetto del condono, l'art. 16 indica espressamente gli avvisi di accertamento, i provvedimenti di irrogazione sanzioni e "ogni altro atto di imposizione", compreso quelli in materia doganale, come precisato dall'Agenzia delle Dogane con circolare *ad hoc*. L'Agenzia delle Entrate, invece, sempre intervenendo con circolari, da un alto non ha ritenuto definibili gli avvisi di liquidazione, le ingiunzioni e i ruoli, salvo che tali atti non assolvano anche la funzione di atto di imposizione; dall'altro, ha considerato che la definizione può riguardare anche le controversie aventi ad oggetto le cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'art.36-bis e 36-ter del Dpr 600/73 e 54-bis del Dpr 633/72.

Veniamo agli importi da pagare. Fermo restando, per le liti di valore fino a — 2.000, l'importo fisso di — 150, per quelle di valore superiore si deve pagare:

- il **10%** del valore della lite, in caso di soccombenza della Amministrazione nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale, non cautelare, resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo, alla data di presentazione della domanda di definizione;
- il **50%** del valore della lite, in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale;
- il **30%** del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, non sia ancora stata resa pronuncia.

Rimane non disciplinata l'ipotesi di soccombenza parziale. A tal proposito, però, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E del 21/02/2003, nell'ipotesi di soccombenza parziale, ha stabilito che troveranno

applicazione sia la percentuale del 10% che quella del 50%. Più precisamente, le seguenti percentuali andranno applicate proporzionalmente sul valore della lite in base alle seguenti modalità:

- **10%** sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima sentenza ha statuito la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato;

- **50%** sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima sentenza ha statuito la soccombenza del contribuente.

Per valore della lite, si intende l'importo dell'imposta in contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle sanzioni e delle indennità di mora; per le liti aventi a oggetto le sole sanzioni non collegate al tributo, si tiene conto delle stesse. Tale valore è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi indicati.

Dalle somme dovute, si scomputano quelle eventualmente versate in precedenza, in ottemperanza alle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite, senza ottenere il rimborso dell'eventuale eccedenza, a meno che la lite non abbia visto soccombere l'amministrazione finanziaria.

Il pagamento delle somme, o della prima rata in ipotesi di rateizzazione del dovuto, deve avvenire entro il 16 aprile 2003, mentre il 21 aprile 2003 scade il termine per la presentazione della domanda di definizione.

Le liti fiscali sono sospese sino al 30/6/2003. Per le udienze già fissate i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente. Sono altresì sospesi fino al 30/6/2003 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compreso i termini per la costituzione in giudizio.

L'estinzione del giudizio è dichiarata a seguito di comunicazione degli uffici, entro il 31/7/2004, della regolarità della domanda di definizione e del pagamento del dovuto. Sempre gli uffici devono trasmettere al giudice davanti al quale pende la causa, entro il 31/10/2003, un elenco delle liti per le quali è stata presentata domanda di definizione. Tali liti sono sospese fino al 31/7/2004. Entro tale data, l'eventuale diniego viene comunicato alla segreteria della Commissione o alla cancelleria degli uffici giudiziari, nonché notificato all'interessato, il quale, entro 60 giorni,

può impugnare dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Se la definizione è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la sentenza può essere impugnata contestualmente al diniego.

Infine, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 52 del 28/02/2003, ha istituito il codice tributo **"8081"** denominato "definizione delle liti fiscali pendenti — art. 16, comma 1, della legge 27/12/2002 n. 289".

Nella compilazione del modello "F24" tale codice deve essere esposto nella "Sezione Erario" indicando quale periodo di riferimento l'anno del versamento; è esclusa, in ogni caso, la compensazione di cui all'art. 17 del D.lgs. n. 241 del 09/07/1997.

H) DEFINIZIONE AGE VOLATA DELLE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE (DIVERSE DALL'IVA)

La definizione delle imposte indirette consente a **tutti i contribuenti** di definire i valori dichiarati per i beni, o gli incrementi di valore, assoggettabili a procedimento di valutazione risultanti da:

- atti pubblici formati, scritture private **autenticate o registrate entro il 30 novembre 2002,**

- dichiarazioni e denunce presentate entro la stessa data.

Le imposte indirette interessate dalla sanatoria sono le seguenti:

- imposte di registro;

- imposte ipotecarie e catastali;

- imposte sulle successioni e donazioni;

- INVIM (imposta sull'incremento di valore degli immobili).

Tale sanatoria si perfeziona con la presentazione entro il **16 aprile 2003** di un'istanza di definizione con l'aumento del 25% dei valori dichiarati in origine, **a condizione che non sia stato notificato un avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta alla data del 01/01/2003.**

Se l'istanza non sia stata presentata o sia priva di effetti (qualora non si proceda al pagamento dell'imposta entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione) i termini per la rettifica e la liquidazione sono **prorogati di due anni.**

Le violazioni relative all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni, possono essere definite con il pagamento delle maggiori imposte, a condizione che il contribuente provveda a presentare, entro il 16/04/2003, istanza con contestuale dichiarazione di non voler beneficiare dell'agevolazione precedentemente richiesta. La disposizione non si applica qualora sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte alla data dell'01/01/2003.

Una volta effettuata l'integrazione del valore attraverso l'istanza di definizione, l'interessato

dovrà attendere la liquidazione del maggior tributo da parte dell'Ufficio delle Entrate, il quale terrà conto di quanto corrisposto in via principale.

Dopo la notifica dell'avviso di liquidazione, il contribuente ha sessanta giorni di tempo per perfezionare il pagamento delle imposte, senza **applicazioni di interessi e sanzioni.**

In mancanza di tale pagamento entro tale termine, la domanda di definizione è priva di effetti.

Un'altra previsione agevolativa contenuta nella disposizione in esame, è la possibilità di sanare l'omessa registrazione di atti nonché l'omessa presentazione di denunce o dichiarazioni (che dovevano effettuarsi alla data dell'01/01/2003), mediante adempimento del versamento e delle formalità omesse entro il 16/04/2003, senza applicazione di interessi e sanzioni.

Non si producono effetti né penali né ai fini dei contributi previdenziali.

I) DEFINIZIONE DEI TRIBUTI LOCALI

Gli **ENTI LOCALI** (Regioni, Province, Comuni) possono stabilire, in riferimento ai **TRIBUTI PROPRI** [ICI — Tassa rifiuti solidi urbani (TARSU) — Tassa o Canone occupazione spazi pubblici ed altri (COSAP)], la riduzione dell'ammontare delle imposte e tasse loro dovute, nonché

l'esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni, entro un termine appositamente fissato da ciascun ente, non inferiore a 60 gg. dalla data di pubblicazione dell'atto.

Le stesse agevolazioni possono essere previste anche per i casi in cui siano già in corso procedure di accertamento o procedimenti contenziosi in sede giurisdizionale. In tali ipotesi, oltre agli eventuali altri effetti previsti dalla regione o dall'ente locale in relazione ai propri procedimenti amministrativi, la richiesta del contribuente di avvalersi delle predette agevolazioni comporta la sospensione, su istanza di parte, del procedimento giurisdizionale, in qualunque stato e grado sia pendente, sino al termine stabilito dalla regione o dall'ente locale, mentre il completo adempimento degli obblighi tributari determina l'estinzione del giudizio.

Per **tributi propri** degli enti locali si intendono i tributi la cui titolarità giuridica e il cui gettito siano ad essi attribuiti.

L) REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

L'art. 14 prevede tre diverse opzioni in tema di regolanzizzazione delle scritture contabili. Esse sono limitate ai soggetti che decidono di richiedere preliminarmente la sanatoria fiscale.

Effetti fiscali delle dichiarazioni integrative

Il co. 1 si applica a tutti i titolari di reddito d'impresa che hanno integrato i loro imponibili ai sensi dell'art. 8, indipendentemente dal regime contabile adottato. In un prospetto, separato per ogni dichiarazione integrativa presentata, si devono indicare in modo distinto i nuovi elementi attivi e passivi e le variazioni di quelli già esistenti da cui originano gli imponibili, i maggiori imponibili e le minori perdite, nonché evidenziare la correlazione esistente tra le attività e gli imponibili.

In sostanza, nel caso in cui il contribuente faccia emergere una attività, dovrà evidenziare nel prospetto la correlazione esistente tra la stessa e i redditi che la hanno generata e che hanno già fomiato oggetto di regolarizzazione.

La compilazione del prospetto è una facoltà concessa dalla norma ed è finalizzata al riconoscimento fiscale dei valori e delle quantità in esso specificate ed ha efficacia indipendentemente dalla regolarizzazione delle scritture contabili. Se il contribuente non individua analiticamente nel prospetto gli elementi attivi e passivi correlati agli imponibili integrati, la dichiarazione integrativa non può avere effetti sui periodi d'imposta successivi e non consente alcuna regolarizzazione delle scritture contabili.

L'ultimo periodo del comma in esame prevede che il prospetto deve essere conservato ai sensi dell'art. 43 D.P.R. n. 600/73, fino al 31.12 del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Considerato che la dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il 16.04.2003, il prospetto deve essere conservato fino al 31.12.2007 ed esibito o trasmesso all'amministrazione finanziaria su richiesta dell'ufficio competente.

Tali disposizioni consentono al soggetto che ha presentato la dichiarazione integrativa di specificare le varie operazioni fiscalmente irregolari, con conseguente rilevanza fiscale delle poste attive e passive correlate ai nuovi elementi di reddito.

Le quantità ed i valori evidenziati nel prospetto, sempre che non esauriscano i propri effetti nei periodi d'imposta di riferimento, si considerano fiscalmente riconosciuti ai fini delle imposte dirette e dell'Irap nei periodi d'imposta successivi con esclusione di quelli per i quali non sia stata presentata la dichiarazione integrativa.

Tuttavia, è bene precisare, che i nuovi o maggiori valori delle poste attive e passive evidenziati in un periodo d'imposta possono essere riconosciuti fiscalmente anche in un periodo d'imposta non consecutivo, purchè il contribuente dimostri, mediante le annotazioni nei prospetti, che dette poste non hanno subito variazioni nei periodi intermedi ovvero indichi le variazioni intervenute dalle quali non sono emersi imponibili da integrare.

Regolarizzazione contabile per i soggetti che hanno presentato le dichiarazioni integrative

Il 2 co. prevede la possibilità di regolarizzare, senza ulteriori oneri, le

scritture contabili sulla base delle quantità e dei valori evidenziati nel prospetto.

La **regolarizzazione delle scritture contabili** riguarda i casi in cui, in un determinato periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa, il contribuente abbia ommesso di registrare in contabilità, o abbia registrato irregolarmente, un'operazione i cui effetti si riflettono sul bilancio o rendiconto relativo all'esercizio chiuso al 31.12.2002.

In tal caso il contribuente può procedere alle rettifiche delle scritture contabili, nel senso che la regolarizzazione produce l'effetto di sanare tutte le irregolarità, connesse alla tenuta delle scritture contabili, dalle quali possono derivare responsabilità di natura penale o patrimoniale in capo all'imprenditore o agli amministratori.

Per effetto delle modifiche apportate al co. 2 dell'art. 14 dal Dl 282, la possibilità di procedere alle regolarizzazioni contabili è estesa anche ai contribuenti ammessi a tenere esclusivamente gli altri libri e registri previsti dalla normativa vigente, cioè alle imprese minori in contabilità semplificata.

Le rettifiche contabili devono essere effettuate con riferimento alla situazione patrimoniale iniziale relativa all'esercizio che forma oggetto delle regolarizzazioni.

Secondo corretti principi contabili, tali operazioni comportano contabilmente l'emersione di un corrispondente componente straordinario di conto economico.

Tali componenti, in quanto originano da operazioni già sanate dal punto di vista fiscale con le dichiarazioni integrative, non dovranno influenzare il reddito imponibile del periodo d'imposta. Di conseguenza, a fronte di essi sarà necessario operare in sede di dichiarazione dei redditi variazioni in aumento o in diminuzione dell'imponibile.

Ulteriori regolarizzazioni contabili

Ai sensi del co. 3 dell'art. 14, tutti i contribuenti (titolari di reddito d'impresa) possono anche procedere, intervenendo nel bilancio o rendiconto chiuso al 31.12.2002, o in corso a tale data, ad eliminare le attività e passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a

quelli effettivi, anche nel caso in cui tale eliminazione non sia collegata all'integrazione del reddito imponibile di un determinato periodo d'imposta oggetto di definizione.

La norma disciplina ipotesi di regolarizzazioni contabili ulteriori rispetto a quelle eseguibili ai sensi del precedente co. 2, nel senso che esse possono essere effettuate indipendentemente dagli elementi attivi e passivi indicati nel prospetto di cui al 1° co in sede di integrazione dell'imponibile.

Essa consente di eliminare le attività e passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi.

Inoltre, nel caso in cui venga operata una riduzione di un fondo di ammortamento o di accantonamento, che abbia ripercussione sugli esercizi futuri, la norma stabilisce l'ineducibilità delle quote di ammortamento o di accantonamento imputate negli esercizi stessi fino a concorrenza della riduzione operata.

Le predette eliminazioni, tuttavia, potrebbero legittimare la rettifica dell'imponibile dei periodi in cui tali poste furono iscritte in contabilità, nella misura in cui le operazioni da cui esse originano abbiano comportato effetti fiscali, tanto ai fini delle imposte dirette che indirette e dei contributi.

Ai fini della regolarizzazione in esame, si ritiene opportuno *che i* differenti valori civilistici derivanti dall'eliminazione di attività e passività rispetto a quelli fiscali siano distintamente evidenziati redigendo un apposito prospetto per ciascun periodo d'imposta in cui permangono tali differenze. Anche questo prospetto deve essere conservato fino al 31.12.2007 ed eventualmente esibito o trasmesso all'Amm.ne Finanziaria su richiesta dell'ufficio competente.

Regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero

Il co. 4 dell'art. 14 consente ai soggetti che hanno presentato le dichiarazioni integrative di cui all'art. 8 con riferimento ai redditi ed imponibili conseguiti all'estero, di effettuare la regolarizzazione contabile delle corrispondenti attività detenute all'estero.

Ai sensi del co. 5 dell'art. 8 per sanare i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero, il contribuente è tenuto al pagamento di un'imposta

sostitutiva delle imposte ordinarie nella misura del 6%.

La norma specifica, inoltre, che a differenza delle attività detenute in Italia il valore delle attività oggetto di regolarizzazione si considera fiscalmente riconosciuto a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31.12.2002 a decorrere dal periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2005.

Dopo le modifiche introdotte dal DI 282/2002 si deve ritenere che la norma in esame operi per tutti contribuenti, indipendentemente dal regime contabile adottato. Da ciò deriva che anche i contribuenti in contabilità semplificata possono pertanto iscrivere le attività detenute all'estero al 31.12.2001 nei registri obbligatori tenuti nell'ambito della contabilità semplificata.

Regolarizzazioni contabili dei soggetti che hanno aderito al condono tombale

Il co. 5 dell'art. 14 consente ai soggetti che hanno aderito al condono tombale (art. 9) di procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili

Tali soggetti, nel bilancio, inventano o rendiconto chiuso al 31.12.2002 o in quello in corso a tale data, possono sia eliminare attività o passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi, sia iscrivere attività in precedenza omesse.

Poiché la norma consente di far emergere attività in precedenza omesse mediante iscrizione nell'inventario, rendiconto o bilancio, si deve ritenere che la regolarizzazione contabile è riservata ai soli contribuenti tenuti alla redazione di tali documenti.

Le attività in precedenza omesse, nel momento in cui sono iscritte nel bilancio o rendiconto dell'imprenditore, determinano l'insorgere di un componente straordinario di reddito di pari importo, che per effetto dell'assoggettamento dell'imposta sostitutiva (6%) non rileverà nei modi ordinari ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

I versamenti dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati nel termine previsto per il versamento degli importi che consente il perfezionamento della procedura di cui all'art. 9, ossia entro e non oltre il 16.4.2003

L'imposta da versare è sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP, dell'Iva e delle altre imposte previste dall'art. 8. co. 1 ed è indeducibile ai fini delle predette imposte sui redditi e dell'IRAP.

I valori iscritti sono riconosciuti ai fini di queste ultime imposte a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 3 1.12.2002.

Resta inteso che la regolamentazione delle scritture contabili, qualora non si accompagni anche alla definizione automatica per il settore dell'IVA, consente all'amministrazione finanziaria di utilizzare i relativi elementi in sede di accertamento delle annualità non condonate ai fini IVA.

Il co. 6 dell'art. 14, interamente sostituito in sede di conversione del D.L. N. 282/2002, infine, riconosce un credito d'imposta al soggetto che ha proceduto alla cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa di attività regolarizzate ed assoggettate ad imposta sostitutiva del 6% in data anteriore a quella di inizio del terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 3 1.12.2002.

Il credito d'imposta è pari all'imposta sostitutiva pagata. Inoltre, esso genera un componente positivo irrilevante ai fini fiscali, in quanto conseguito a fronte di un onere, l'imposta sostitutiva, che è indeducibile per disposizione di legge.

Il contribuente, quindi, ricorrendo tali ipotesi dovrà far concorrere al reddito d'impresa l'intento importo del corrispettivo della cessione del bene senza tener conto del valore di iscrizione del bene, in quanto non ancora riconosciuto.

M) OMESSI E TARDIVI VERSAMENTI

Una particolare forma di condono è stata inserita all'ultima ora con l'art. **9 bis** del D.L. n. 282 cit., riguardante la definizione dei ritardati od omessi versamenti.

In particolare, le **sanzioni**, previste dall'art. 13 del 18/12/1997 n. 471, **non** si applicano ai contribuenti ed ai sostituti d'imposta che alla data del **16 aprile 2003** provvedono ai pagamenti delle imposte o delle ritenute risultanti

dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31/10/2002, per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a tale data.

Se gli importi da versare, per ciascun periodo d'imposta, eccedono:

- per le persone fisiche, la somma di **3.000 euro**;
- per gli altri soggetti, la somma di **6.000 euro**;

gli importi eccedenti, maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003, possono essere versati in **tre rate**, di pari importo, entro il **30 novembre 2003**, entro il **30 giugno 2004** ed entro il **30 novembre 2004**.

Se le imposte e le ritenute non versate e le relative sanzioni sono state iscritte in ruoli già emessi, le sanzioni già citate non sono dovute limitatamente alle rate non ancora scadute alla data 16 aprile 2003, a condizione che le imposte e le ritenute non versate iscritte a ruolo siano state pagate o siano pagate alle relative scadenze del ruolo; le sanzioni di cui sopra non sono dovute anche relativamente alle rate scadute alla predetta data se i soggetti interessati dimostrano che il versamento non è stato eseguito per fatto doloso di terzi denunciato, anteriormente alla data del 31/12/2002, all'autorità giudiziaria.

Per avvalersi di tali disposizioni, i soggetti interessati sono tenuti a presentare una **dichiarazione integrativa**, in via telematica, direttamente ovvero avvalendosi degli intermediari abilitati, indicando in apposito prospetto le imposte o le ritenute dovute per ciascun periodo di imposta e i dati del versamento effettuato, nonchè gli estremi della cartella di pagamento.

Sulla base della dichiarazione integrativa, gli uffici provvedono allo sgravio delle sanzioni iscritte a ruolo, o al loro annullamento se ne è stato intimato il pagamento con ingiunzione, non ancora versate alla data del 16 aprile 2003, sempre che il mancato pagamento non dipenda da morosità, ovvero a rimborso di quelle pagate a partire dalla data medesima; il rimborso compete, altresì, per le somme a tale titolo pagate anteriormente, se i soggetti interessati dimostrano che il versamento non è stato eseguito tempestivamente per fatto **doloso** di terzi denunciato, **anteriormente** alla data del 31/12/2002, all'autorità giudiziaria.

Restano fermi gli interessi iscritti a ruolo; le somme da versare, diverse da quelle iscritte a ruolo, devono essere maggiorate, a titolo di interessi, del 3% annuo, da calcolare con il metodo commerciale.