

**CIRCOLARE N. 5/2003**

**I condoni fiscali**

**Premessa**

Si porta a conoscenza che la Legge n. 289 del 27 dicembre 2002, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n.305 del 31 dicembre 2002, così come modificata dalla legge di conversione 21 febbraio 2003, n.27 del D.L. 282/2002, concernente “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” ha introdotto al Capo II disposizioni in materia di concordato sulle imposte sui redditi ed altre imposte indirette.

Con la presente circolare si intende fornire un primo quadro informativo sulle disposizioni aventi ad oggetto la definizione delle imposte sul reddito e dell’IVA, tenendo conto anche della circolare ministeriale n.12 del 21.02.2003, rimandando l’esame delle norme residuali ad altra circolare.

**Impianto normativo**

**Capo II: disposizioni in materia di concordato**

1. Art.6: concordato preventivo;
2. Art.7: definizione automatica di redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione;
3. Art.8: integrazione degli imponibili per gli anni pregressi;
4. Art.9: definizione automatica per gli anni pregressi;
5. Art.9bis: definizione dei ritardati od omessi versamenti;
6. Art.10: proroga dei termini;
7. art.11: definizione agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull’incremento di valore degli immobili;
8. Art.12: definizione dei carichi di ruolo pregressi;
9. Art.13: definizione dei tributi locali;
10. Art.14: regolarizzazioni delle scritture contabili;
11. Art.15: definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di contestazione;
12. Art.16: chiusura delle liti fiscali pendenti;
13. Art.17: regolarizzazione di inadempienze di natura fiscale.

## **1. Art.6: Concordato preventivo**

Il presente articolo introduce una nuova modalità di determinazione dell'imposta sul reddito, definita "concordato preventivo triennale".

A tale definizione possono accedere soltanto i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, soggetti all'imposta sul reddito delle persone fisiche e all'imposta regionale sulle attività produttive, che hanno realizzato, nel periodo d'imposta che immediatamente precede quello in corso alla data della definizione del concordato, ricavi o compensi non superiori a 5.000.000 di euro.

Il concordato ha per oggetto la definizione preventiva per tre periodi d'imposta della base imponibile ai fini IRPEF e IRAP e concede al contribuente la possibilità di non assoggettare ad imposta gli eventuali imponibili maggiori rispetto a quelli "concordati".

In caso di imponibili minori, invece, la tassazione avrà ad oggetto gli imponibili concordati.

Per quanto concerne le modalità di determinazione dell'imponibile concordato, la relazione tecnica alla legge Finanziaria 2003 stabilisce che occorre in ogni caso fare riferimento agli studi di settore.

Con apposito regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze verranno stabilite le modalità attuative e la platea di contribuenti interessati.

## **2. Art.7: definizione automatica di redditi di imprese e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione**

L'articolo in oggetto concede alle categorie di contribuenti di cui *infra*, la possibilità di definire automaticamente le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP per le annualità ancora accertabili a condizione che:

- abbiano dichiarato compensi o ricavi entro il limite di 5.164.569 euro;
- abbiano regolarmente presentato le dichiarazioni entro il 31 ottobre 2002;

### **2.1 Soggetti ammessi**

I soggetti che possono fare ricorso alla definizione automatica per gli anni pregressi sono:

- i titolari di reddito d'impresa;
- gli esercenti arti e professioni;
- gli imprenditori agricoli titolari di reddito agrario e le imprese di allevamento<sup>1</sup> ai sensi degli articoli 29 e 78 del TUIR;
- i soggetti di cui all'art.5 del TUIR<sup>2</sup>.

### **2.2 Esclusioni**

La definizione automatica è esclusa per i soggetti:

- a) che hanno dichiarato ricavi o compensi superiori a euro 5.164.569,00;
- b) che hanno ommesso di presentare la dichiarazione, ovvero, pur avendola presentata, hanno ommesso l'indicazione del reddito d'impresa, di lavoro autonomo, agrario.

Si precisa che se, per il periodo d'imposta 2001, è stata presentata dichiarazione integrativa dopo il 31 ottobre 2002, è possibile usufruire delle disposizioni del concordato, ma tale dichiarazione integrativa perde efficacia.

- c) ai quali al 1° gennaio 2003 sia stato notificato uno dei presenti atti:

1. un processo verbale di contestazione con esito positivo;
2. un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, IVA o IRAP;
3. un invito al contraddittorio previsto dall'art.5 del DLG 19 giugno 1997, n.218.

Il processo verbale di constatazione è un documento redatto dai verificatori all'atto della conclusione delle operazioni di verifica e controllo, mediante il quale è effettuata la contestazione al contribuente.

---

<sup>1</sup> Per questi soggetti la disposizione riguarda l'Irap e l'Iva in quanto, i fini delle imposte sui redditi tali imprese, esse dichiarano un reddito predeterminato.

<sup>2</sup> Società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato.

Esso deve considerarsi causa ostativa se e nella misura in cui contesti al contribuente violazioni definibili dal concordato.

Per quanto concerne la problematica degli avvisi di accertamento (ai fini IRPEF/IVA/IRAP), la norma e la connessa circolare ministeriale identificano un articolato percorso definitorio:

- (i) *avviso di accertamento, diverso da quello parziale<sup>3</sup>, non divenuto definitivo al 1° gennaio 2003.*

In questo caso il contribuente non potrà aderire al condono per il periodo d'imposta e/o per l'imposta oggetto dell'accertamento, salvo quanto *infra* previsto.

- (ii) *avviso di accertamento, diverso da quello parziale, divenuto definitivo al 1° gennaio 2003.*

In tale fattispecie, essendo cessata la materia del contendere, non si verifica alcuna causa ostativa al concordato, fermi restando, ovviamente, gli effetti del suddetto atto di accertamento.

- (iii) *avviso di accertamento parziale divenuto definitivo alla data del 1° gennaio 2003.*

In tale fattispecie il concordato è possibile solo se, entro la prima data di pagamento delle imposte da condono, il contribuente provveda a versare le somme derivanti dall'accertamento, escluse sanzioni ed interessi.

---

<sup>3</sup> Art.41 bis D.P.R. 600/73: Senza pregiudizio dell' ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall' articolo 43, gli uffici delle imposte, qualora, dalle segnalazioni effettuate dal Centro informativo delle imposte dirette, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell' anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l' esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all' articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22-12-1986, n. 917 , o l' esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili.

Art. 54 D.P.R.633/72, comma quinto: Senza pregiudizio dell' ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall' articolo 57, l' ufficio dell' imposta sul valore aggiunto, qualora dalle segnalazioni effettuate dal Centro informativo delle tasse e delle imposte indirette sugli affari, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell' anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l' esistenza di corrispettivi in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, può limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, l' imposta o la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante.

(iv) *avviso di accertamento parziale non divenuto definitivo alla data del 1° gennaio 2003.*

In questo caso il contribuente non potrà aderire al condono per il periodo d'imposta e/o per l'imposta oggetto dell'accertamento, salvo quanto *infra* previsto.

(v) *avviso di accertamento di qualunque tipologia notificato dopo il 1° gennaio 2003.*

Tale fattispecie non rappresenta causa ostativa per il concordato, ma è chiaro però che l'avviso conserva la sua piena efficacia, qualora l'annualità e/o l'imposta accertata non fossero oggetto di definizione.

Resta da precisare che la causa ostativa di cui ai punti n.1, 2 e 3 può essere in ogni caso rimossa, qualora il contribuente faccia ricorso alle disposizioni relative alla definizione delle liti potenziali o pendenti di cui, rispettivamente, agli artt.15 e 16 Legge Finanziaria.

La causa ostativa infine opererà ai soli fini dell'annualità e/o dell'imposta oggetto di contestazione, conseguentemente il contribuente potrà definire le altre annualità e/o le altre imposte.

Un'ulteriore causa ostativa per la definizione è rappresentata dalla circostanza che nei confronti del contribuente sia stata esercitata l'azione penale per i reati previsti dal DLGS 74/2000, della quale il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la data di definizione<sup>4</sup>

### ***2.3 Modalità di definizione e imposte da versare***

La regolarizzazione è autonoma per ogni periodo d'imposta e si perfeziona attraverso un intervento spontaneo (autoliquidazione) del contribuente, che provvederà al versamento dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi fatti emergere, senza sanzioni ed interessi.

I maggiori ricavi o compensi che perfezionano il concordato sono determinati sulla base di apposito decreto ministeriale, tenendo conto:

---

<sup>4</sup> La formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale si realizza ad esempio nel caso in cui il Pubblico Ministero abbia formulato richiesta di rinvio a giudizio, con la notifica dell'avviso del giorno, dell'ora e del luogo dell'udienza preliminare.

- per i contribuenti che sono stati assoggettati agli studi di settore o ai parametri: dei ricavi o compensi determinabili sulla base di tali elementi;
- per i contribuenti esclusi dai parametri e dagli studi di settore: dalla distribuzione per classi omogenee dei contribuenti, per fasce di ricavi o di compensi e di redditività, in funzione delle diverse categorie economiche.

Per l'anno 1997 i contribuenti possono effettuare la definizione automatica con il versamento della somma di euro 300,00, mentre per gli anni successivi dovranno essere versate le imposte che emergeranno dalle metodologie di cui sopra.

Gli importi calcolati a titolo di maggior ricavo o compenso non possono essere, comunque, inferiori a 600 euro per le persone fisiche e a 1.500 euro per gli altri soggetti, per ogni periodo di imposta.

Le maggiori imposte complessivamente dovute sono ridotte nella misura del 50 per cento per la parte eccedente 5.000 euro, per le persone fisiche e 10.000 euro per gli altri soggetti.

Infine gli importi dovuti per ciascuna annualità sono aumentati di una somma pari a 300,00 euro.

Particolari agevolazioni sono previste per i contribuenti che hanno dichiarato ricavi e compensi non inferiori a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri.

Infatti, i contribuenti cosiddetti "congrui e coerenti" possono ottenere la definizione automatica con il versamento di una somma fissa pari a euro 300 per ciascuna annualità.

Invece, i contribuenti "congrui ma non coerenti" possono ottenere la definizione automatica con il versamento di euro 600 per ciascuna annualità, ad eccezione dell'annualità 1997, dove resta fermo il versamento di euro 300.

#### ***2.4 Termini di versamento***

Il versamento deve avvenire entro la data del 20 giugno 2003, tuttavia, qualora gli importi da versarsi complessivamente (non compensabili ai sensi dell'art.17 del D.Lgs 241/97), eccedano 3.000 euro per le persone fisiche, ovvero 6.000 euro per gli altri soggetti, è possibile rateizzare l'eccedenza in due quote di pari importo, da versare entro 31 dicembre 2003 e il 21 giugno 2004, maggiorate degli interessi legali a partire dal 21 giugno 2003.

L'omesso versamento di una delle due rate in cui viene divisa l'eccedenza, non determina l'inefficacia dell'intera definizione, ma si provvederà al recupero delle somme e

all'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30 per cento degli importi non corrisposti, ridotta al 15 per cento se il pagamento avviene entro trenta giorni dalla richiesta.

### ***2.5 Perdite fiscali***

La definizione automatica dei redditi d'impresa esclude la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione e pertanto è escluso ed inefficace il loro riporto a nuovo.

Se il riporto delle perdite di impresa riguarda periodi d'imposta per i quali la definizione automatica non è intervenuta, il recupero della differenza di imposta dovuta comporta l'applicazione delle sanzioni nella misura di un ottavo del minimo, senza applicazione di interessi.

### ***2.6 Effetti della definizione***

Limitatamente all'attività di impresa e di lavoro autonomo, a decorrere dalla data del primo versamento, la definizione preclude i poteri di verifica e di ispezione di cui agli articoli 32, 33, 38, 39, e 40 D.P.R.600/73 e agli artt.51, 52, 54 e 55 del D.P.R. 633/72 ed esclude l'applicabilità delle presunzioni di acquisto e vendita.

La definizione non può essere revocata, né sottoposta ad impugnazione e non rileva ai fini penali ed extratributari.

Il perfezionamento della definizione non ha, infine, effetto ai fini della liquidazione delle dichiarazioni in base all'art.36 bis e 36 ter del D.P.R. 600/1973.

### **3. Art.8: integrazione degli imponibili per gli anni pregressi**

L'articolo in questione concede a tutti i contribuenti la facoltà di integrare le dichiarazioni fiscali a suo tempo presentate, ovvero a presentare le dichiarazioni a suo tempo omesse.

Ai sostituti d'imposta è consentito di integrare le ritenute non operate.

#### ***3.1 Contribuenti ammessi***

I soggetti ammessi al beneficio sono tutti i contribuenti, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita.

Inoltre, risultano interessati anche i soggetti che rivestono posizioni particolare quali gli eredi, i curatori fallimentari, i commissari liquidatori e delle grandi imprese in crisi, nonché i soggetti coinvolti nelle società risultanti dalle fusioni, scissioni o trasformazioni, come di seguito illustrato:

##### *A.Eredi*

Gli eredi possono presentare dichiarazioni integrative per definire la posizione dei *danti causa* per i periodi d'imposta definibili e, per espressa previsione del 3° comma dell'art.65 del DPR 600/1973 e del 1° comma dell'art 35-bis DPR 633/1972 (secondo cui sono prorogati a favore degli eredi tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti quattro mesi da essa), se il *de cuius* è deceduto tra il 16 dicembre 2002 e il 16 aprile 2003, possono presentare la dichiarazione entro il 16 ottobre 2003.

##### *B. Curatori, commissari fallimentari, commissari liquidatori e commissari straordinari delle grandi imprese in stato di insolvenza.*

Tali soggetti possono presentare dichiarazione integrativa ai fini delle imposte sui redditi, sia per i periodi di imposta antecedenti sia per quelli successivi alla procedura concorsuale.

Nel caso di fallimento, i curatori devono ottenere autorizzazione dal giudice delegato, sentito il comitato dei curatori, fermo restando che le scelta dell'invio delle dichiarazioni integrative relative ai redditi personali del fallito, attratti o meno nel fallimento, restano esclusivamente di competenza del fallito.

Nel caso di liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione delle grandi imprese in crisi i commissari devono recepire il parere del comitato di sorveglianza e dell'autorità amministrativa preposta alla procedura.



### *C. Trasformazioni di società*

Nell'ipotesi di trasformazione di società omogenea<sup>5</sup> la società risultante da trasformazione deve presentare un'unica dichiarazione, mentre in caso di trasformazione disomogenea, essendoci acquisizione o perdita di personalità giuridica, la società interessata deve presentare due dichiarazioni integrative, una per la società trasformata e l'altra per la società risultante dalla trasformazione.

Importante è osservare che le due dichiarazioni devono essere tra loro coerenti nelle metodologie di condono prescelte.

### *D. Società fuse*

In caso di fusione, indipendentemente che si concretizzi per unione o per incorporazione, sarà la società incorporante o nascente a presentare la dichiarazione integrativa per conto delle società fuse, in quanto subentra in tutti i diritti e in tutti gli obblighi delle società fuse o incorporate.

Va detto che, sebbene firmataria della dichiarazione sia l'incorporante, ciascuna delle società fuse può presentare dichiarazioni di condono secondo metodologie proprie, senza tener conto dei metodi prescelti dalla incorporante e/o dalle altre società fuse.

### *E. Scissione di società*

Nel caso di scissione totale, venendo a mancare la società scissa, l'obbligo di trasmissione della dichiarazione spetta alla società beneficiaria, all'uopo designata nell'atto di scissione, mentre nel caso di scissione parziale, l'obbligo di presentazione resta in capo alla società scissa.

Come per la fusione, anche nella scissione possono essere scelti metodi distinti di condono tra le diverse società partecipanti all'operazione.

### *F. Società cessate*

Sebbene né la norma di legge, né la circolare esplicativa diano indicazioni nel merito, si ritiene che sia consentito ai liquidatori presentare, nell'interesse proprio (data la responsabilità solidale per i debiti non estinti), nell'interesse dei soci (qual è il caso di società personali cessate) le dichiarazioni integrative per i periodi ante cessazione.

---

<sup>5</sup> Si è in presenza di trasformazione omogenea nel caso in cui una società di persona si trasforma in altra personale ovvero quando una società di capitali si trasforma in altra società di capitale; diversamente si è in presenza di trasformazione disomogenea

### *G. Liquidatori*

In caso di liquidazione delle imprese individuali e delle società, i liquidatori o, in mancanza, il rappresentante legale possono presentare dichiarazione integrativa ai fine delle imposte sui redditi e delle ritenute dovute, sia per i periodi d'imposta antecedenti sia per quelli successivi alla messa in liquidazione.

#### **3.4 Periodi d'imposta definibili e tributi interessati**

Le dichiarazioni che possono essere integrate (ovvero presentate, se a suo tempo omesse) sono quelle relative ai periodi d'imposta per i quali i termini di presentazione sono scaduti al 31 ottobre 2002.

Pertanto i periodi d'imposta e le imposte interessate risultano essere:

- dal 1997 (o dal 1996 in caso di omessa presentazione della dichiarazione originaria) al 2001, per le imposte sui redditi e relative addizionali, per i contributi, per le ritenute alla fonte e per le imposte sostitutive;
- dal 1998 (o dal 1997 in caso di omessa presentazione della dichiarazione originaria) al 2001, ai fini I.V.A. e ai fini IRAP;
- solo il 1997, per l'imposta sul patrimonio netto delle imprese e per l'ILOR, in quanto abolite a partire dal 1° gennaio 1998;
- dal 1997 al 1998 per il contributo al servizio sanitario nazionale;
- il 1996 e 1997 per il contributo straordinario per l'Europa.

La norma prevede che si può presentare la dichiarazione integrativa anche solo per un periodo d'imposta e/o per una singola imposta.

#### **3.5 Integrazione delle ritenute**

Possono formare oggetto di dichiarazione integrativa tutte le ritenute che i soggetti indicati nel Titolo III del Dpr 600/73 erano obbligati ad effettuare su qualsiasi somma o valore da essi corrisposto, aventi natura reddituale per il percettore, negli anni rientranti nell'ambito di applicazione del condono.

#### **3.6 Redditi soggetti a tassazione separata**

Possono formare oggetto di integrazione anche i redditi soggetti a tassazione separata ai sensi dell'art.16 del Tuir, secondo le modalità di tempo in tempo vigenti.

La regolarizzazione di tali tipologie di redditi deve avvenire esclusivamente attraverso la dichiarazione integrativa, anche qualora il contribuente intenda fare ricorso al condono tombale di cui all'art.9.

### **3.7 Esclusioni**

La dichiarazione integrativa è esclusa per i soggetti ai quali al 1° gennaio 2003 sia stato notificato uno dei presenti atti:

1. un processo verbale di contestazione con esito positivo;
2. un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, IVA o IRAP;
3. un invito al contraddittorio previsto dall'art.5 del DLGS 19 giugno 1997 n.218.

Per gli approfondimenti su tale tipologia di causa ostativa, si fa rinvio ai commenti al capitolo 2 (definizione automatica per autoliquidazione) paragrafo 2.2, lettera c.

La dichiarazione integrativa è altresì esclusa qualora sia stata esercitata l'azione penale, di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa, relativamente ai seguenti reati tributari:

- presentazione di una dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, con la conseguente indicazione di elementi passivi fittizi (art.2 DLGS 74/2000)<sup>6</sup>;
- presentazione di una dichiarazione fraudolenta, diversa da quella precedente, redatta sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie avvalendosi di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento (art.3 DLGS 74/2000)<sup>7</sup>;
- presentazione di dichiarazione infedele (art.4 DLGS 74/2000)<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Art.2 D.Lgs 74/2000. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

<sup>7</sup> Art.3 D.Lgs 74/2000: fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 77.468,53;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 1.549.37,70.

- omessa presentazione della dichiarazione con imposta evasa superiore a 77.468,53 euro (art.5 DLGS 74/2000)<sup>9</sup>
- occultamento o distruzione delle scritture contabili e di documentazione, di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari (art. 10 DLGS 74/2000)<sup>10</sup>

nonché dei seguenti reati, qualora siano in rapporto strumentale con i reati tributari precedenti:

- reati previsti dagli artt.482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 del codice di procedura penale (reati di falso);
- reati previsti dagli artt.2621, 2622 e 2623 del Codice Civile<sup>11</sup>;

Per quanto concerne la determinazione del momento nel quale l'azione penale si intende esercitata si rinvia ai chiarimenti contenuti nella nota n.4.

---

<sup>8</sup> Art.4 D.Lgs 74/2000: è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60.

<sup>9</sup> Art.5 D.Lgs 74/2000: è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 77.468,53.

<sup>10</sup> Art.10 D.Lgs 74/2000: 1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

<sup>11</sup> Art.2621 Codice Civile, comma 1: Salvo quanto previsto dall'articolo 2622, gli amministratori, i direttori generali, i sindaci e i liquidatori, i quali, con l'intenzione di ingannare i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico, espongono fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni ovvero omettono informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale, o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione, sono puniti con l'arresto fino ad un anno e sei mesi.

Art.2622 Codice Civile, comma 1: Gli amministratori, i direttori generali, i sindaci e i liquidatori, i quali, con l'intenzione di ingannare i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico, esponendo fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni, ovvero omettendo informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione, cagionano un danno patrimoniale ai soci o ai creditori sono puniti, a querela della persona offesa, con la reclusione da sei mesi a tre anni.

Art.2623 Codice Civile, comma 1: Chiunque, allo scopo di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei prospetti richiesti ai fini della sollecitazione all'investimento o dell'ammissione alla quotazione nei mercati regolamentati, ovvero nei documenti da pubblicare in occasione delle offerte pubbliche di acquisto o di scambio, con la consapevolezza della falsità e l'intenzione di ingannare i destinatari del prospetto, espone false informazioni od occulta dati o notizie in modo idoneo ad indurre in errore i suddetti destinatari è punito, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino ad un anno.

### ***3.8 Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni integrative***

La dichiarazione integrativa deve essere inviata in via telematica, direttamente o avvalendosi degli intermediari abilitati indicati nell'art.3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n.322.

E' concessa ai contribuenti anche la facoltà di presentare la dichiarazione integrativa in forma riservata ai soggetti di cui all'art.19 del DLGS 9 luglio 1997, n.241 (banche e poste), che comunicheranno all'Agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo delle maggiori somme dovute e versate, senza l'indicazione dei nominativi dei soggetti che la hanno presentata.

La possibilità di presentare la dichiarazione riservata è esclusa per i contribuenti che hanno omissso la presentazione della dichiarazioni relative a tutti i periodi di imposta.

La dichiarazione integrativa deve essere trasmessa entro il 16 aprile 2003.

Relativamente ai contribuenti titolari di redditi prodotti in forma associata la dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il 16 settembre 2003, in considerazione del fatto che essi, per poter definire la loro posizione, devono essere a conoscenza dei dati delle dichiarazioni integrative presentate dalle società o associazioni di cui sono soci.

Tale società infatti devono comunicare ai soci l'avvenuta presentazione della dichiarazione integrativa entro il 16 maggio 2003.

In relazione al contenuto della dichiarazione si chiarisce che la stessa 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, riconoscimento di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate.

È tuttavia ammessa la possibilità di integrare, accanto ai maggiori redditi precedentemente omissi, anche le ritenute e gli acconti d'imposta inerenti.

### ***3.9 Modalità di versamento***

La definizione si perfeziona con il pagamento dei maggiori importi scaturenti dalla dichiarazione integrativa e prevede la liquidazione del tributo dovuto, in relazione al singolo periodo di imposta, mediante l'applicazione delle aliquote di tempo in tempo vigenti, senza sanzioni ed interessi.

Nel caso di integrazione che riduca il credito originariamente esposto, il contribuente deve procedere al versamento della differenza di credito.

Nel caso in cui la dichiarazione integrativa riduca una perdita originariamente dichiarata e compensata, in tutto o in parte, con redditi dichiarati nei successivi periodi d'imposta, il

contribuente, onde evitare le rettifiche dei redditi per i periodi di utilizzo delle perdite, dovrà procedere ad integrare anche tali annualità.

Qualora l'importo complessivamente dovuto ecceda la somma di 3.000 euro, per le persone fisiche e di 6000 euro per gli altri soggetti, gli importi eccedenti possono essere versati in due rate di pari importo, entro il 1° dicembre 2003 e il 21 giugno 2004, comprensive degli interessi legali.

In ogni caso, gli importi da versare dovranno essere almeno pari a 300 euro per ogni periodo di imposta.

Il comma cinque dell'art.8 detta una disciplina particolare per i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero.

Tali redditi e imponibili di qualsiasi fonte, devono essere imponibili in Italia, ma percepiti direttamente all'estero.

Quindi non rientrano nella fattispecie, somme trasferite all'estero derivanti da redditi realizzati in Italia e sottratti all'imposizione.

Il contribuente può regolarizzare tali redditi versando una imposta sostitutiva del 6 per cento entro i termini sopraindicati, beneficiando anche dell'eventuale rateizzo.

C'è da precisare che, al fine di evitare le sanzioni previste per la violazione delle norme valutarie, il contribuente, se è titolare di reddito d'impresa, dovrà procedere anche alla regolarizzazione delle attività estere di cui all'art.14 successivo, mentre, se non è titolare di redditi d'impresa dovrà avvalersi necessariamente delle disposizioni relative allo "scudo fiscale" di cui all'art.6 del D.L. 282/2002.

Anche per la dichiarazione integrativa, l'omesso versamento di una delle due rate in cui viene divisa l'eccedenza, non determina l'inefficacia dell'intera definizione, ma si provvederà al recupero delle somme e all'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30 per cento degli importi non corrisposti, ridotta al 15 per cento se il pagamento avviene entro trenta giorni dalla richiesta.

### ***3.10 Effetti delle dichiarazioni integrative***

Si premette che il perfezionamento della definizione non ha effetto ai fini della liquidazione delle dichiarazioni in base all'art.36 bis e 36 ter del D.P.R. 600/1973.

La definizione comporta, limitatamente alle annualità ed alle imposte oggetto di integrazione:

- la limitazione di ogni accertamento tributario e contributivo nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, secondo il seguente schema:
  - (i) ai fini reddito, l'azione accertatrice sarà consentita solo se il maggior reddito accertabile sia superiore al reddito originariamente dichiarato, cumulato con il reddito oggetto di integrativa, aumentato quest'ultimo di una franchigia, per ciascun periodo d'imposta, pari al 100 per cento dell'integrazione;
  - (ii) ai fini Iva, l'azione accertatrice sarà consentita solo se la maggior imposta accertata sia superiore all'imposta originariamente dichiarata, cumulata con l'imposta oggetto di integrativa, aumentata quest'ultima di una franchigia, per ciascun periodo d'imposta, pari al 100 per cento dell'integrazione,
  - (iii) per quanto concerne i sostituti d'imposta, l'azione accertatrice sarà consentita solo se la maggiore ritenuta accertabile sia superiore alla ritenuta originariamente dichiarata, cumulata con le ritenute oggetto di integrativa, aumentata quest'ultime di una franchigia, per ciascun periodo d'imposta, pari al 50 per cento dell'integrazione.

Si precisa che la franchigia non opera per i redditi e gli imponibili esteri su cui viene versata l'imposta sostitutiva.

- Nei limiti degli importi complessivamente dichiarati, per ciascun periodo, aumentati delle franchigie:
  - (iv) viene esclusa la punibilità per i reati di cui agli artt.2, 3, 4, 5 e 10 del D.Lgs 10 marzo 2000, n.74<sup>12</sup>;
  - (v) fermo restando le regolarizzazioni di cui all'art.14 o il ricorso allo scudo fiscale, si estinguono anche le sanzioni previste dalle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale di cui al D.L. 167/1990;
  - (vi) si estinguono i reati previsti dagli artt.482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 del codice di procedura penale;
  - (vii) si estinguono i reati previsti dagli artt.2621, 2622 e 2623 del Codice Civile<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Vedi note n.6, 7, 8, 9, 10.

<sup>13</sup> Vedi nota n.11.

#### **4. Art.9: Definizione automatica per gli anni pregressi – condono tombale**

Con il condono tombale si consente ai contribuenti di definire la loro posizione, attraverso il versamento di somme forfetariamente determinate sulla base di specifici parametri, meglio precisati *infra*.

##### **4.1 Contribuenti ammessi**

La platea di contribuenti interessati è la medesima di quella analizzata per la dichiarazione integrativa, al cui commento, peraltro, si rimanda.

##### **4.2 Periodi d'imposta definibili e tributi interessati**

I periodi di imposta che possono essere definiti sono quelli relativi ai quali i termini di presentazione sono scaduti al 31 ottobre 2002.

Pertanto i periodi d'imposta e le imposte interessate risultano essere:

- dal 1997 (o dal 1996 in caso di omessa presentazione della dichiarazione originaria) al 2001, per le imposte sui redditi e relative addizionali e per le imposte sostitutive;
- dal 1998 (o dal 1997 in caso di omessa presentazione della dichiarazione originaria) al 2001, ai fini I.V.A. e ai fini IRAP;
- solo il 1997, per l'imposta sul patrimonio netto delle imprese e per l'ILOR, in quanto abolite a partire dal 1° gennaio 1998;
- il 1996 e 1997 per il contributo straordinario per l'Europa.

Si rileva che risultano esclusi dalla definizione le ritenute alla fonte ed i redditi soggetti a tassazione separata, ovvero conseguiti all'estero con qualsiasi modalità, per i quali occorre fare ricorso esclusivamente alla dichiarazione integrativa.

A differenza di quanto previsto per la dichiarazione integrativa, la definizione automatica è ammessa a condizione che si definiscano, per ciascuna tipologia di imposta, tutti i periodi d'imposta (come sopra evidenziati).

Mentre è possibile scegliere di definire le imposte sui redditi ed imposte assimilate, senza definire l'Iva o viceversa.



#### ***4.3 Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni integrative***

Per beneficiare del condono tombale i contribuenti sono tenuti ad inviare entro il 16 aprile 2003 una dichiarazione integrativa in via telematica direttamente o avvalendosi degli intermediari abilitati indicati nell'art.3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n.322.

I contribuenti possono anche presentare la dichiarazione integrativa in forma riservata ai soggetti preposti dall'art.19 del DLGS 9 luglio 1997, n.241 (banche e poste), che provvederanno a comunicare all'Agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo delle maggiori somme dovute e versate, entro il 21 aprile 2003, senza l'indicazione dei nominativi dei soggetti che la hanno presentata.

La definizione automatica rende definitiva, limitatamente a ciascuna annualità o tipologia di imposta, la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione originaria.

Inoltre essa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, accenti 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.

#### ***4.4 Esclusioni***

La definizione automatica è esclusa per i soggetti ai quali al 1° gennaio 2003 sia stato notificato uno dei presenti atti:

1. un processo verbale di contestazione con esito positivo;
2. un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, IVA o IRAP;
3. un invito al contraddittorio previsto dall'art.5 del DLGS 19 giugno 1997 n.218.

Per gli approfondimenti su tale tipologia di causa ostativa, si fa rinvio ai commenti al capitolo 2 (definizione automatica per autoliquidazione) paragrafo 2.2, lettera c.

Resta da precisare che la causa ostativa di cui ai punti n.1, 2 e 3 può essere in ogni caso rimossa, qualora il contribuente faccia ricorso alle disposizioni relative alla definizione delle liti potenziali o pendenti di cui, rispettivamente, agli artt.15 e 16 Legge Finanziaria.

La causa ostativa infine opererà ai soli fini dell'annualità oggetto di contestazione, conseguentemente il contribuente dovrà definire le altre annualità.

Tuttavia, qualora il contribuente, successivamente alla presentazione della definizione automatica, estingua (con qualunque esito) il contenzioso potenziale derivante dagli atti di cui ai punti precedenti, non avrà l'obbligo di integrare la definizione con l'annualità in precedenza stralciata.

La definizione automatica è altresì esclusa qualora sia stata esercitata l'azione penale, di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa, relativamente ai seguenti reati tributari:

- presentazione di una dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, con la conseguente indicazione di elementi passivi fittizi (art.2 DLGS 74/2000)<sup>14</sup>;
- presentazione di una dichiarazione fraudolenta, diversa da quella precedente, redatta sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie avvalendosi di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento (art.3 DLGS 74/2000)<sup>15</sup>;
- presentazione di dichiarazione infedele (art.4 DLGS 74/2000)<sup>16</sup>
- omessa presentazione della dichiarazione con imposta evasa superiore a 77.468,53 euro (art.5 DLGS 74/2000)<sup>17</sup>;
- occultamento o distruzione delle scritture contabili e di documentazione, di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari (art. 10 DLGS 74/2000)<sup>18</sup>;

nonché dei seguenti reati, qualora siano in rapporto strumentale con i reati tributari precedenti:

- reati previsti dagli artt.482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 del codice di procedura penale (reati di falso);
- reati previsti dagli artt.2621, 2622 e 2623 del Codice Civile<sup>19</sup>;

Per quanto concerne la determinazione del momento nel quale l'azione penale si intende esercitata si rinvia ai chiarimenti contenuti nella nota 4.

Una speciale causa ostativa alla definizione automatica di ciascuna tipologia di imposta (imposte sul reddito ed assimilate – IVA) è l'omessa presentazione di tutte le dichiarazioni relative a tale tipologia di imposta.

---

<sup>14</sup> Si veda nota n.6.

<sup>15</sup> Si veda nota 7.

<sup>16</sup> Si veda nota 8.

<sup>17</sup> Si veda nota 9.

<sup>18</sup> Si veda nota 10.

<sup>19</sup> Si veda nota 11.

Quindi, se il contribuente ha omesso tutte le dichiarazioni dei redditi ed IVA dal 1996 al 2001, non potrà beneficiare della definizione, mentre se ha inviato almeno una dichiarazione, ai fini redditi ovvero IVA, potrà definire rispettivamente tutte le imposte sul reddito o l'IVA.

#### ***4.5 Modalità di versamento***

Il condono automatico si perfeziona mediante il pagamento, per ciascun periodo d'imposta, di un importo variabile rapportato ai tributi oggetto di definizione.

Ai fini delle imposte sui redditi per sanare le posizioni occorre corrispondere un importo pari al 8 per cento delle imposte lorde e delle imposte sostitutive risultanti dalla dichiarazione originariamente presentata, come rettificata dalle disposizioni sul riporto delle perdite, di cui *infra*.

Tale percentuale si riduce al 6 per cento sugli importi eccedenti i 10.000 euro e al 4 per cento per gli importi eccedenti i 20.000 euro.

È importante sottolineare che le imposte su cui applicare le percentuali di maggiorazione sono quelle rappresentate nella dichiarazione originaria, anche qualora risultino errate.

La norma prevede comunque degli importi minimi da versare, che riguardano il singolo periodo d'imposta e non il singolo tributo, ragion per cui in presenza di più tributi da condonare per un unico periodo, l'ammontare complessivo delle imposte calcolate secondo le percentuali citate deve essere confrontato con il valore minimo.

Tali importi minimi rappresentano anche gli importi che devono essere versati nei casi in cui i periodi di imposta risultano chiusi in perdita o in pareggio.

Gli importi minimi variano a secondo della tipologia dei contribuenti:

- per le persone fisiche e le società semplici non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, il limite è fissato a euro 100 per annualità;
- per i titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo organizzati individualmente o in forma societaria, il limite viene rapportato funzione dell'ammontare dei ricavi o dei compensi riferiti a ciascuna annualità:
  - 400 euro per ricavi o compensi non superiori a 50.000 euro;
  - 500 euro per ricavi o compensi non superiori a 180.000 euro;
  - 600 euro per ricavi o compensi superiori a 180.000 euro.

I contribuenti soggetti agli studi di settore o ai parametri, che hanno dichiarato ricavi e compensi di ammontare non inferiore a quelli derivanti dall'applicazione di tali coefficienti, risultando "congrui e coerenti", possono ottenere la definizione automatica con il versamento di una somma fissa pari a euro 500 per ciascuna annualità.

I contribuenti soggetti agli studi di settore o ai parametri che invece dovessero risultare rispetto ai coefficienti, "congrui ma non coerenti", possono ottenere la definizione automatica con il versamento di euro 700 per ciascuna annualità.

Per i soci delle società di persone le modalità di determinazione dell'importo minimo sono modulate in relazione ai ricavi ed ai compensi, ma in ragione della propria quota di partecipazione e in ogni caso, l'importo così determinato non può essere inferiore a 200 euro.

Per l'Iva, invece, la definizione si perfeziona attraverso il pagamento del 2 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili effettuate nel periodo d'imposta corrispondente e del 2 per cento dell'imposta detraibile del medesimo periodo.

Tali percentuali si riducono all'1,5 per cento per gli importi eccedenti i 200.000 euro e all'1 per cento per importi eccedenti 300.000 euro.

La norma prevede anche per l'Iva gli importi minimi da versare, nella seguente misura:

- 500 euro per i soggetti con volume d'affari fino a 50.000 euro;
- 600 euro per i soggetti con volume d'affari compresi tra 50.000 e 180.000 euro;
- 700 euro per soggetti con volume d'affari superiori a 180.000 euro.

In caso di omessa presentazione delle dichiarazioni è dovuto per ogni annualità un importo pari a 1.500 euro per le persone fisiche e a 3.000 per le associazioni e le società.

Nei casi in cui gli importi da versare complessivamente eccedano i 3.000 euro per le persone fisiche o i 6.000 euro per gli altri soggetti, è possibile rateizzare l'eccedenza in due quote uguali, da versarsi entro il 1° dicembre 2003 ed entro il 21 giugno 2004, con l'applicazione degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2004.

L'omesso versamento di una delle due rate in cui viene divisa l'eccedenza, non determina l'inefficacia dell'intera definizione, ma si provvederà al recupero delle somme e

all'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30 per cento degli importi non corrisposti, ridotta al 15 per cento se il pagamento avviene entro trenta giorni dalla richiesta.

#### Tabella riepilogativa

Imposte dirette			I.V.A		
Imposta lorda	Aliquota per scaglioni	Maggiore imposta dovuta	Imposta lorda per scaglioni	Aliquota per scaglioni	Maggiore imposta dovuta su importo massimo
Fino a €. 10.000	8%	€. 800	Fino a €. 200.000	2%	€. 4.000
Da €.10.001 a €. 20.000	6%	€. 1.400	Da €.200.001 a €.300.000	1.5%	€. 5.500
Oltre €.20.000	4%	€. 1400+ 4% su eccedenza €. 20.000	Oltre €.300.000	1%	€. 5.500+1% su eccedenza €. 300.000

#### 4.6 Effetti del condono

La definizione della presente procedura comporta, limitatamente alle annualità ed alla tipologia di imposta:

- la preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati;
- l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali, comprese quelle accessorie;
- l'esclusione della punibilità per i reati di cui agli artt.2, 3, 4, 5 e 10 del DLGS 10 marzo 2000, n.74<sup>20</sup>;
- l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati previsti dagli artt.482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 del codice di procedura penale;
- l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati previsti dagli artt.2621, 2622 e 2623 del Codice Civile<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Vedi note n.6, 7, 8, 9, 10.

<sup>21</sup> Vedi nota n.11.

I predetti effetti, limitatamente ai reati previsti dal Codice penale e dal Codice Civile, operano a condizione che, ricorrendo le ipotesi di cui all'art.14 comma 5 della Finanziaria, si provveda alla regolarizzazione contabile delle attività, detenute all'estero.

#### **4.7 Perdite fiscali**

Una particolare disciplina viene stabilita (art.9 comma7) per le perdite fiscali evidenziate nei periodi d'imposta coinvolti dal condono.

Il principio guida è l'irrelevanza, a qualsiasi effetto, delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie, ad eccezione di quelle determinatesi con l'applicazione della detassazione degli investimenti ex Tremonti bis.

Quindi, in caso di perdita generata in un periodo d'imposta definito riportata in un periodo di imposta successivo egualmente definito, l'imposta lorda su cui calcolare le somme da versarsi, deve essere rideterminata.

Invece le perdite maturatesi nei periodi di imposta precedenti la definizione possono essere correttamente utilizzate e non danno luogo a ricalcoli.

Da ultimo, è consentito affrancare, in tutto od in parte, le perdite riportate a nuovo, con il versamento di una somma pari al 10 per cento delle perdite stesse.

E' opportuno un esempio chiarificatore.

ANNO 1996:	Perdita (1.000) - Netto dichiarato (1.000) - Netto ricalcolato:	(1.000)
ANNO 1997:	Utile 1.500 - Netto dichiarato 500 - Netto ricalcolato:	500
ANNO 1998:	Perdita (2.500) - Netto dichiarato (2.500) - Netto ricalcolato:	0
ANNO 1999:	Utile 1.500 - Netto dichiarato 0 - Netto ricalcolato	1.500
ANNO 2000:	Utile 500 - Netto dichiarato 0 - Netto ricalcolato	500
ANNO 2001:	Perdita ( 500) – Netto dichiarato (500) – Netto ricalcolato	0

Sulla base dell'esempio inoltre la perdita riportabile a nuovo all'1.1.2002 è pari a :

- 2.500 anno 1998
- (1.500) anno 1999
- ( 500) anno 2000
- 500 anno 2001

Totale 1.000

Tale perdita potrà essere affrancata, in tutto od in parte, per utilizzi a partire dal periodo d'imposta 2002, attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%.

Si precisa che l'affrancamento delle perdite non modifica la loro stratificazione temporale, per cui, sempre nell'esempio riportato, esse avranno le seguenti scadenze:

- ANNO 2002 –500;
- ANNO 2006 – 500.

#### **5. Art.9bis: Definizione degli omessi versamenti**

I contribuenti e i sostituti d'imposta che non hanno provveduto al versamento delle imposte e delle ritenute d'acconto risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002, e per le quali il relativo termine di versamento è scaduto entro detta data, hanno la possibilità di sanare tale inadempimento, senza aggravio di sanzioni, se effettuano il pagamento entro il 16 aprile 2003.

Se le imposte e le ritenute non versate e le relative sanzioni sono state iscritte in ruoli già emessi, le sanzioni di cui all'art.13 del DLGS 18 dicembre 1997, n.471 non sono dovute limitatamente alle rate non scadute al 16 aprile 2003, a condizione che le imposte e le ritenute iscritte vengano pagate alle relative scadenze del ruolo.

Qualora gli importi da versare complessivamente, che non possono essere compensati ai sensi dell'art.17 del DLGS 241/97, eccedano i 3.000 euro per le persone fisiche, ovvero i 6.000 euro, per gli altri soggetti, è possibile rateizzare l'eccedenza in tre quote di pari importo da versarsi entro il 1° dicembre 2003, il 21 giugno 2004 ed il 30 novembre 2004, maggiorati degli interessi legali a partire dal 17 aprile 2003.

Per avvalersi di tale opportunità i soggetti interessati devono inviare una dichiarazione integrativa indicando in apposito prospetto le imposte o le ritenute dovute per ciascun periodo, insieme ai dati del versamento effettuato, nonché gli estremi della cartella di versamento.

Sulla base di tale dichiarazione gli Uffici provvederanno allo sgravio contestuale.

#### **6. Art.10: Proroga dei termini per l'accertamento**

Il presente articolo dispone che, per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni di cui agli articoli da 7 a 9 (definizione automatica per autoliquidazione, integrazione degli imponibili e definizione automatica per gli anni pregressi), i termini di decadenza per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA sono prorogati di due anni.

Si precisa che la proroga dei termini non opera solo ed esclusivamente per le annualità e per le imposte oggetto di definizione.

#### **7. Art.14: Regolarizzazione delle scritture contabili**

Il presente articolo si occupa degli effetti contabili e fiscali delle dichiarazioni integrative e del condono tombale per i soggetti titolari di reddito d'impresa, ai quali è consentito regolarizzare anche le scritture contabili.



Tale regolarizzazione è ammessa solo ed esclusivamente per le imprese (ditte individuali, società commerciali di persone, società di capitali ed enti equiparati) che si siano avvalse, anche per un solo periodo di imposta:

- a) della cosiddetta dichiarazione integrativa (art. 8);
- b) del cosiddetto condono tombale (art.9);
- c) delle integrazione dei redditi percepiti all'estero ex art.8, comma 5.

### ***7.1 Effetti delle dichiarazioni integrative***

I soggetti di cui al paragrafo precedente, che hanno presentato l'integrativa semplice possono specificare in un apposito prospetto:

- nuovi elementi attivi e passivi;
- variazione di elementi attivi e passivi;

da cui derivano gli imponibili o le minori perdite indicate in dichiarazione, evidenziando la correlazione tra i predetti valori e gli imponibili emersi.

Il prospetto può essere redatto in forma libera e deve essere conservato fino al 31 dicembre 2007.

Tale adempimento è finalizzato ad ottenere il riconoscimento fiscale dei nuovi valori attivi e passivi ed è indispensabile per assicurare la regolarizzazione delle scritture contabili.

Ovviamente, le eventuali differenze tra attività e passività emergenti dal prospetto e redditi emersi, costituiranno sopravvenienze da includere nell'imponibile oggetto dell'integrativa, in quanto, deve essere sempre assicurata relazione tra l'attività emersa e i redditi integrati.

### ***7.2 Regolarizzazione contabile con la dichiarazione integrativa***

La regolarizzazione contabile si presenta necessaria quando il contribuente non abbia registrato in contabilità un'operazione i cui effetti si riverberano nel bilancio al 31 dicembre 2002.

Tale regolarizzazione produce l'effetto di sanare ogni violazione di norma, non solo relativamente all'esercizio in cui essa è operata, ma anche per quelli precedenti.

Le rettifiche di natura contabile devono essere effettuate anche negli altri libri o scritture contabili e la data di competenza di tali registrazioni correttive è il 1° gennaio 2002.

Il comma 3 introduce anche la possibilità di eliminare dalla contabilità, (e quindi dal bilancio) le attività e passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi.

Tale eliminazione può essere eseguita nel bilancio in corso al 31 dicembre 2002, anche se non sia collegata a redditi imponibili integrati.

L'eliminazione di tali poste è neutrale ai fini fiscali, per cui non genera componenti negativi o positivi di reddito.

Occorre però fare molta attenzione alla tipologia di posta eliminata, poiché se essa ha determinato, in esercizi precedenti la regolarizzazione, componenti negativi di reddito, l'Ufficio delle Entrate avrà il diritto di rettificare il reddito prodotto in tali periodi d'imposta, ove non definito ai sensi degli artt.8 o 9.

Una particolarità è prevista, invece, per i fondi ammortamento che abbiano ripercussione sugli esercizi futuri: la loro eliminazione o riduzione infatti determina l'indeducibilità delle quote di ammortamento stanziare negli esercizi successivi alla regolarizzazione, sino a complemento delle rettifiche effettuate.

In buona sostanza, le regolarizzazioni contabili, nell'ambito della disciplina della dichiarazione integrativa, devono essere sempre coerenti, anche se non direttamente connesse, con i redditi integrati.

### ***7.3 Regolarizzazione contabilità delle attività estere***

Questa particolare procedura è indispensabile per i contribuenti che vogliano, avendo fatto ricorso alla dichiarazione ex art.8 comma 5 ed avendo quindi inoltre fatto emergere redditi percepiti all'estero, assicurarsi l'impunità sulle violazioni valutarie, sempre evidentemente nei limiti dei valori emersi.

Nello specifico, il soggetto d'impresa dovrà indicare nel famoso prospetto di cui sopra l'ammontare dell'attività estera detenute al 31 dicembre 2001 e dare luogo alle regolarizzazioni contabili.

Tali attività sono riconosciute ai fini fiscali a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2002.

### ***7.4 Regolarizzazione contabile nel caso di condono tombale.***

Il comma 5 infine consente anche ai soggetti d'impresa, che abbiano utilizzato il condono tombale, di regolarizzare le scritture contabili, con gli stessi effetti estintivi visti in precedenza e con l'indubbio vantaggio che non occorrerà fare riferimento ad alcun reddito integrato.

Essi quindi potranno:

- eliminare attività e passività fittizie inesistenti o superiori al valore effettivo;
- iscrivere attività in precedenza omesse, pagando un'imposta sostitutiva, entro il 16 aprile, pari al 6 per cento delle attività iscritte.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva è dovuta anche nel caso in cui le attività emerse siano di fonte estera, salvo che per le stesse il soggetto non abbia fatto ricorso alla facoltà di cui al comma 5 art.8, per il cui esercizio è già previsto il pagamento della medesima sostitutiva.

I maggiori valori iscritti sono riconosciuti, ai fini fiscali, a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre.

È appena il caso di precisare che i differenziali positivi derivanti dalle regolarizzazioni contabili non determinano componenti positivi di reddito e pertanto: se imputati a conto economico, non saranno soggetti a tassazione, se iscritti a patrimonio netto, determineranno una riserva liberamente distribuibile tra i soci.

Nei prossimi giorni provvederemo ad una circolare sugli argomenti posti agli artt.15-17 come citata in prefazione.

Si resta a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Napoli, 26 febbraio 2003

Dott.Marco Fiorentino

Dott.Maurizio Moccaldi Ruggiero