

LE FORME DI SANATORIA FISCALE DELLA FINANZIARIA 2003

- I CHIARIMENTI MINISTERIALI DELLA CIRCOLARE N.12/E DEL 21 FEBBRAIO 2003-

Marzo 2003

INDICE

<i>PREMESSA</i>	3
<i>DEFINIZIONE AUTOMATICA DEI REDDITI D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO PER GLI ANNI PREGRESSI MEDIANTE AUTOLIQUIDAZIONE</i>	3
<i>INTEGRAZIONE DEGLI IMPONIBILI PER GLI ANNI PREGRESSI</i>	13
<i>DEFINIZIONE AUTOMATICA PER GLI ANNI PREGRESSI</i>	27
<i>DEFINIZIONE DEI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI</i>	36
<i>PROROGA DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO PER I SOGGETTI CHE NON HANNO ADERITO ALLE SANATORIE</i>	38
<i>DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA, CATASTALE, SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E SULL'INVIM</i>	39
<i>DEFINIZIONE DEI CARICHI DI RUOLO PREGRESSI</i>	42
<i>DEFINIZIONE DEI TRIBUTI LOCALI</i>	43
<i>REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI</i>	44
<i>DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI, DEGLI ATTI DI CONTESTAZIONE, DEGLI AVVISI DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI, DEGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO E DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE</i>	48
<i>CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI</i>	54
<i>CHIUSURA PARTITE IVA INATTIVE</i>	66

[Allegato 1: Circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2003, n.12/E](#)

[Allegato 2: Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2003](#)

[Allegato 3: Modello di dichiarazione per l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, la definizione automatica per gli anni pregressi, la definizione dei ritardati od omessi versamenti e la regolarizzazione delle scritture contabili, ai sensi degli artt.8, 9, 9-bis e 14 della legge 27 dicembre 2002, n.289, e successive modificazioni](#)

[Allegato 4: Istruzioni per la compilazione](#)

PREMESSA

La legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003, pubblicata nel S.O. n. 240/L alla Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2002), in particolare al Capo II del Titolo II, ha introdotto e disciplinato diverse forme di sanatoria, utilizzabili dai contribuenti al fine di definire le proprie situazioni fiscali e le pendenze in materia di imposte sui redditi, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto, di imposta sul patrimonio netto, di imposte indirette e di tributi locali.

In particolare:

- l'articolo 7 disciplina la definizione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione;
- l'articolo 8 contiene le disposizioni riguardanti l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi;
- l'articolo 9 reca le modalità di definizione automatica per gli anni pregressi;
- l'art.9-bis stabilisce le modalità di definizione dei ritardati od omessi versamenti;
- l'articolo 10 prevede, nei confronti dei soggetti che non si avvalgono delle modalità di definizione di cui agli articoli 7, 8, 9, e 11 la proroga di due anni dei termini per l'accertamento;
- l'articolo 11 disciplina la definizione agevolata delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili;
- l'articolo 12 prevede la definizione in materia di riscossione dei carichi iscritti a ruolo;
- l'articolo 13 prevede che le regioni, le province e i comuni possono stabilire la definizione dei tributi loro dovuti;
- l'articolo 14 reca disposizioni per la regolarizzazione delle scritture contabili;
- l'articolo 15 disciplina la definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione;
- l'articolo 16 prevede le modalità di definizione delle liti fiscali pendenti.

Di seguito vengono analizzati i diversi criteri e le modalità di definizione agevolata previsti dalla citata normativa, tenuto conto delle modifiche apportate dalla Legge 21 febbraio 2003, n.27 di conversione, con modificazioni, del Decreto Legge 24 dicembre 2002, n.282, pubblicata sul *Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale*, n.44 del 22 febbraio 2003, e dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate forniti con la Circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003.

In ultimo, vengono esaminate le disposizioni, introdotte dalla legge di conversione del D.L. 282/2002, che interessano la chiusura delle partite IVA inattive.

DEFINIZIONE AUTOMATICA DEI REDDITI D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO PER GLI ANNI PREGRESSI MEDIANTE AUTOLIQUIDAZIONE

(Art. 7 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

La disciplina dell'art.7 presenta una versione modificata e corretta della modalità di definizione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, quasi del tutto assimilabile al cosiddetto ``concordato di massa``, varato nel 1994.

Le disposizioni del citato art.7 hanno effetto ai fini delle Imposte sui Redditi (IRPEF, IRPEG) e relative addizionali, dell'I.V.A. e dell'I.R.A.P., e si perfezionano con il versamento, mediante autoliquidazione, dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi, determinati sulla base dei

criteri e metodologie stabiliti con decreto non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di prossima emanazione.

L'evidente differenza tra l'istituto attuale e quello utilizzato nel 1994 risiede proprio nella modalità di definizione, ora prevista mediante "autoliquidazione" e non già a seguito di "accettazione" di una proposta dell'Amministrazione finanziaria, modalità a suo tempo utilizzata.

Soggetti ammessi

Sono ammessi a definire automaticamente la propria posizione fiscale, relativamente alle annualità per le quali le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2002, i soggetti titolari di reddito d'impresa e di reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni e i soggetti di cui all'art.5 del T.U.I.R. (DPR 917/1986).

In particolare, come dettagliatamente indicato dall'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n.12/E del 21 febbraio 2003, si tratta di:

- persone fisiche:
 - imprenditori, commercianti, artigiani, intermediari del commercio;
 - professionisti iscritti in Albi e altri soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo artistico e professionale;
 - soci di società commerciali di persone ed associati di associazioni professionali e artistiche;
 - coniugi delle aziende coniugali non gestite in forma societaria;
 - collaboratori delle aziende familiari;
- società commerciali di persone:
 - società in nome collettivo;
 - società in accomandita semplice;
 - società di fatto esercenti attività commerciali, escluse le società semplici;
- associazioni tra artisti e professionisti, comprese le società semplici costituite tra persone fisiche che hanno conseguito redditi di lavoro autonomo;
- società di capitali:
 - società per azioni;
 - società in accomandita per azioni;
 - società a responsabilità limitata.

ovvero qualsiasi contribuente titolare di detti redditi, a nulla rilevando la forma giuridica mediante la quale questi svolge la propria attività o dal regime contabile adottato.

Tali soggetti rientrano nell'ambito di applicazione della norma a condizione che abbiano dichiarato ricavi o compensi per un ammontare non superiore a 5.164.569 euro, tenuto conto, in alternativa:

- a) dell'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, per coloro ai quali si applicano in ciascun periodo d'imposta i predetti studi (tra questi, le imprese di costruzioni);
- b) dell'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base dei parametri di cui all'articolo 3, commi da 181 a 189, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, e successive modificazioni, per coloro ai quali si applicano in ciascun periodo d'imposta i predetti parametri;

- 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 5.164.569 euro annui e di redditività risultanti dalle dichiarazioni, qualora non siano determinabili i ricavi o compensi con le modalità di cui alle lettere a) e b).

Per espressa previsione del comma 16 dell'art.7, inoltre, come del resto confermato dall'Amministrazione finanziaria, nella Circolare n.12/E, i contribuenti che, ai sensi del comma 8-bis dell'art.2 del regolamento di cui al DPR 322/1998, abbiano presentato dichiarazione integrativa successivamente al 30 settembre 2002, possono comunque effettuare la definizione automatica, sulla base dei dati rilevati nella dichiarazione originariamente presentata, rinunciando agli effetti favorevoli della dichiarazione integrativa.

Periodi d'imposta definibili

Per quanto riguarda i periodi d'imposta ammessi alla definizione, i contribuenti interessati possono sanare una o più annualità, dal 1997 al 2001, per le quali le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2002, liberi di operare una scelta di convenienza sui singoli periodi d'imposta.

A differenza delle altre sanatorie introdotte dalla Legge Finanziaria 2003, le disposizioni di cui al presente art.7 non consentono di applicare la definizione automatica alle annualità per le quali le relative dichiarazioni siano state presentate oltre il termine ordinario del 31 ottobre 2002.

Queste sono altresì da considerarsi pienamente valide e produttive di effetti ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui agli artt.8 e 9 della Legge 289/2002, se presentate entro 90 giorni dalla scadenza dei termini, ai sensi dell'art.2, comma 7 del DPR 322/1998.

Cause Ostantive

La definizione automatica, oltre che per i soggetti non titolari di redditi d'impresa, di lavoro autonomo e partecipazione, è esclusa per i contribuenti per i quali, pur accertata la possidenza della titolarità dei suddetti redditi, sia verificata anche una sola delle seguenti condizioni, ovvero:

1. l'omissione della presentazione della dichiarazione dei redditi oppure, malgrado la presentazione della stessa, la mancata indicazione nella medesima del reddito d'impresa o di lavoro autonomo o del reddito agrario di cui all'articolo 29 del T.U.I.R.;
2. la dichiarazione di ricavi o compensi di importo annuo superiore a 5.164.569 euro;
3. la notifica, alla data del 1° gennaio 2003, di un processo verbale di constatazione con esito positivo oppure di un avviso di accertamento ai fini delle Imposte sui Redditi, dell'I.V.A. e dell'I.R.A.P. o di un invito al contraddittorio formulato dall'ufficio ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. 218/1997, disciplinante l'accertamento con adesione, relativamente ai quali non è stata perfezionata la definizione ai sensi degli artt.15 (Definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione) e 16 (Chiusura delle liti fiscali pendenti) della stessa Legge 289/2002.

Per processi verbali di constatazione con esito positivo (pertanto ostantivi all'applicazione dell'art.7 e degli artt.8 e 9 della Legge 289/2002) s'intendono quelli contenenti rilievi di natura sostanziale, come specificato dall'Agenzia nella Circolare n.12/E, per i quali il Legislatore ha predisposto una specifica modalità di definizione, ai sensi dell'art.15 della medesima Legge 289/2002, di seguito analizzata nel dettaglio.

L'Amministrazione finanziaria ha puntualizzato ulteriormente che l'esclusione riguarda solo i rilievi contenuti nello stesso processo verbale di constatazione definibili con la procedura dell'art.15 e che, di conseguenza, la sanatoria dei medesimi non esclude altresì la possibilità per il contribuente di attivare contestualmente procedure di definizione di cui all'artt.7, 8 e 9 della

Legge Finanziaria 2003, relativamente a rilievi verbalizzati diversi che non consentono l'applicazione della procedura di cui all'art.15.

Nell'eventualità sia stato notificato un avviso di accertamento "parziale" ai sensi del l'art.41-bis del DPR 600/1973 (ai fini delle imposte dirette) o dell'art.54, comma 5 del DPR 633/1972 (ai fini IVA), divenuto definitivo al 1° gennaio 2003, il contribuente può usufruire della definizione automatica, a condizione che versi, entro il 20 giugno 2003, le somme oggetto dell'accertamento stesso, al netto delle sanzioni e degli interessi. Resta valido, comunque, il presupposto di applicazione della definizione dell'avviso ex art.15, nel caso in cui ne ricorrano le condizioni d'applicabilità.

Il pagamento delle imposte risultanti dall'avviso d'accertamento "parziale" non è dovuto, precisa l'Agenzia delle Entrate, qualora:

- la notifica avvenga in data successiva al perfezionamento (tramite pagamento delle somme dovute entro il termine del 20 giugno 2003) delle dichiarazioni di definizione automatica;
- l'accertamento riguardi un periodo d'imposta o un settore impositivo diverso da quello interessato dalla definizione automatica.

Per ulteriori precisazioni sul tema si rinvia alle considerazioni svolte più avanti in relazione alle disposizioni di cui all'art.8

4. l'esercizio dell'azione penale per i reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di definizione automatica.

L'esclusione opera relativamente all'intero periodo d'imposta cui il procedimento si riferisce, qualora siano verificate entrambe le seguenti condizioni:

- che sia stata esercitata azione penale a carico del contribuente;
- che lo stesso ne abbia avuto formale conoscenza alla data di perfezionamento della definizione automatica.

Qualora tali condizioni si verifichino dopo la data di perfezionamento della definizione automatica, la stessa è da ritenersi legittimamente effettuata e pienamente efficace.

Allo stesso modo, il contribuente può legittimamente effettuare la definizione automatica qualora, alla data del perfezionamento, pur essendo avviato il procedimento penale, non ne abbia avuto ancora formale conoscenza.

Riprendendo quanto specificato con la Circolare n. 37/E del 3 maggio 2002, l'Agenzia delle Entrate ricorda, inoltre, che la formale conoscenza del procedimento penale in corso si realizza normalmente alla data di notifica dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari, ai sensi di quanto disposto dall'art.415-bis del Codice di Procedura Penale. Considerato, però, che in alcuni casi l'indagato può venire a conoscenza formale dell'avvio del suddetto procedimento prima del termine cui si riferisce l'art.415-bis (ad esempio, in caso di informazione di garanzia o atto di sequestro o di perquisizione a suo carico), si evince che la conoscenza formale si realizza alla data di notifica di qualsiasi atto da cui espressamente risulti la qualità di indagato.

Criteri di definizione

1. Periodo d'imposta 1997

Ai sensi del comma 5 dell'art.7 della Legge 289/2002, la definizione automatica è effettuata esclusivamente con il pagamento entro il **20 giugno 2003** di un importo pari a **300 euro**.

Nei confronti dei contribuenti che richiedono la definizione del suddetto periodo d'imposta, non si applica la preclusione prevista dal comma 8, in ordine alla irrilevanza delle perdite di esercizio che

si sono generate nel periodo di imposta definito. In tal caso, non occorre, pertanto, recuperare a tassazione la perdita di esercizio eventualmente utilizzata.

2. Periodi d'imposta 1998-2001

2.1 Metodologie di calcolo

La suddetta sanatoria si perfeziona con il versamento, mediante autoliquidazione entro il **20 giugno 2003**, delle **somme determinate secondo le metodologie di calcolo previste da un decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze**, di cui al comma 14 dello stesso articolo, fondate alternativamente:

1. sull'ammontare dei ricavi e compensi determinabili sulla base degli "studi di settore", per i contribuenti ai quali si applicano in ciascun periodo d'imposta i predetti studi.

I maggior ricavi o compensi di riferimento per la definizione sono determinabili sulla base dell'utilizzo del software GE.RI.CO.

Nel caso in cui i contribuenti abbiano altresì dichiarato ricavi o compensi non inferiori a quelli determinabili in base agli "studi di settore" (CONGRUITÀ) e che presentino la coerenza degli "indicatori economici" previsti dall'automatismo accertativo per l'attività economica svolta (COERENZA), la definizione può perfezionarsi mediante il versamento di una somma forfetaria pari a **300 euro per ciascuna annualità**, ovvero, qualora si siano riscontrate anomalie negli indici di coerenza economica (CONGRUITÀ MA NON COERENZA) pari a **600 euro per ciascuna annualità**.

Anche nei confronti dei contribuenti congrui, inoltre, non si applica la preclusione prevista dal comma 8, in ordine alla irrilevanza delle perdite di esercizio che si sono generate nel periodo di imposta definito, non occorre, pertanto, recuperare a tassazione la perdita di esercizio eventualmente utilizzata. Resta, invece, valida la irrilevanza delle perdite per la parte utilizzata in successivi esercizi per i quali il contribuente non può avvalersi della possibilità di definizione prevista dal comma 6;

2. sull'ammontare dei ricavi e compensi determinabili sulla base dei "parametri", per i contribuenti ai quali si applicano in ciascun periodo d'imposta i predetti parametri.

L'adeguamento deve essere operato per le attività e per le annualità per le quali non risultano approvati gli studi settore ovvero quelli approvati risultino inapplicabili, condizione quest'ultima non estensibile ai parametri.

I maggior ricavi o compensi di riferimento per la definizione sono determinabili sulla base dei parametri di cui al DPCM 29 gennaio 1996, come modificato dal DPCM 27 marzo 1997, utilizzando l'apposito software messo a disposizione dall'Amministrazione Finanziaria.

Come nel caso precedente, nell'ipotesi in cui i contribuenti abbiano dichiarato ricavi o compensi non inferiori a quelli determinabili in base ai "parametri accertativi", la definizione può perfezionarsi mediante il versamento di una somma forfetaria pari a **300 euro per ciascuna annualità**, e valgono le stesse considerazioni in tema di irrilevanza delle perdite di esercizio;

3. sulla base della distribuzione dei contribuenti per fasce di ricavi o di compensi, di importo non superiore a 5.164.569 euro annui e di redditività risultanti dalle dichiarazioni, nel caso in cui non siano determinabili i ricavi e i compensi mediante le modalità di cui ai due punti precedenti.

L'Amministrazione finanziaria, nella Circolare n.12/E, ha precisato al riguardo che tale modalità di definizione dovrà essere adottata dai soggetti che si siano avvalsi del regime di determinazione forfetaria del reddito; ovvero che esercitino attività per le quali non sono stati elaborati i parametri o gli studi di settore proprio per le annualità oggetto di definizione

automatica; oppure, pur esercitando, in regime di determinazione ordinaria del reddito, una delle attività assoggettabili ai parametri e agli studi di settore, siano interessati da cause di esclusione secondo la specifica normativa.

Anche i criteri per la determinazione dei maggiori ricavi o compensi di riferimento per la definizione sono stabiliti con decreto ministeriale di cui al comma 14.

I maggiori ricavi o compensi determinati con i criteri di cui sopra vanno a costituire la base imponibile ai fini dell'IRPEF e relative addizionali regionali e comunali, dell'IRPEG, dell'IRAP e dell'IVA, su cui, secondo le disposizioni del comma 14, ai fini dell'autoliquidazione delle maggiori imposte, devono essere applicate le aliquote ordinarie vigenti in ciascun periodo d'imposta oggetto di definizione.

La legge prevede inoltre che, oltre a non essere dovuti sanzioni ed interessi, gli importi calcolati a titolo di maggiore ricavo o compenso non possono essere inferiori a:

PERSONE FISICHE	600 euro
ALTRI SOGGETTI	1.500 euro

Le maggiori imposte dovute per la definizione sono interamente dovute fino a:

PERSONE FISICHE	5.000 euro
ALTRI SOGGETTI	10.000 euro

e ridotte nella misura del 50% per la parte che eccede. Ogni importo dovuto e' comunque aumentato di una somma pari a **300 euro** per ciascuna annualita' di definizione eccetto il 1997. Tale somma aggiuntiva non deve pero' essere inclusa nel calcolo delle complessive maggiori imposte dovute per la determinazione della riduzione spettante.

Il suddetto aumento non e' altresì dovuto dalle persone fisiche che definiscono automaticamente solo redditi di partecipazione, essendo tale importo corrisposto dai soggetti partecipati.

Per i contribuenti che hanno presentato successivamente al 30 settembre 2002 una dichiarazione integrativa rettificando "al ribasso" i redditi originariamente dichiarati, la definizione e' ammessa a condizione che venga presa a base della definizione la dichiarazione originariamente presentata, con la contestuale rinuncia degli effetti favorevoli delle dichiarazioni integrative presentate.

In tutti i casi di definizione e' tassativamente esclusa la possibilita' di effettuare la compensazione secondo quanto prevede l'art.17 del D. Lgs. 241/1997.

Il comma 4 dell'art.7 stabilisce che, entro lo stesso termine del 20 giugno 2003, i contribuenti, ai fini dell'ammissibilita' della definizione, devono procedere al versamento delle somme derivanti dagli accertamenti "parziali" notificati entro la stessa data, di cui all'art.41-bis del DPR 600/1973, in relazione ai redditi oggetto di definizione automatica, ovvero ai sensi dell'art.54, del DPR 633/1972, ai fini dell'IVA.

Al riguardo, l'amministrazione finanziaria precisa che il versamento dovra' essere riferito alle sole maggiori imposte evidenziate in detti accertamenti e ribadisce, che la definizione degli avvisi di accertamento parziale, sia pure limitatamente a quelli notificati entro il 1° gennaio 2003 e non interessati da ricorso giurisdizionale, e' consentita anche attraverso la diversa procedura di cui all'art.15 della stessa Legge 289/2002, riservata alla generalita' degli avvisi di accertamento e, quindi, anche agli avvisi parziali.

2.2. Rateizzazione

In caso di importi dovuti complessivamente superiori a:

PERSONE FISICHE	3.000 euro
ALTRI SOGGETTI	6.000 euro

la legge stabilisce la possibilità di rateazione di tali eccedenze che possono essere versate in due rate, di pari importo, entro il **30 novembre 2003** ed entro il **20 giugno 2004**, entrambe maggiorate degli interessi legali a decorrere dal 21 giugno 2003.

In caso di omesso versamento nei termini delle somme dovute, la definizione non è inefficace ma ciò costituisce titolo per l'Amministrazione finanziaria per avviare la procedura di riscossione coattiva, con l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30% delle somme non versate, ridotta del 50% (pertanto pari al 15%) nel caso in cui il versamento avvenga entro i 30 giorni successivi alle rispettive scadenze, maggiorato degli interessi legali.

2.3 Irrilevanza delle perdite

La Circolare n.12/E ribadisce, inoltre, che il comma 8 dell'art.7 dispone l'irrelevanza a qualsiasi effetto delle perdite risultanti dalle dichiarazioni oggetto di definizione automatica.

In tal ambito, lo stesso provvedimento amministrativo chiarisce che, essendo l'istituto di cui all'art.7 esclusivamente rivolto alla definizione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo (tramite la rideterminazione del complessivo reddito imponibile su cui applicare le aliquote ordinarie vigenti per ciascuna annualità oggetto di definizione), in presenza di perdite di esercizio ovvero riportate da esercizi precedenti, dedotte nella dichiarazione, i maggiori ricavi o compensi devono essere aumentati delle componenti reddituali compensate dalle perdite stesse, proprio ai fini del calcolo delle maggiori imposte dirette (IRPEF e relative a addizionali, nonché IRPEG) dovute.

In sostanza, se per esempio, come descritto nella Circolare n.12/E, un soggetto in regime di contabilità semplificata, con riferimento al 1998 (periodo d'imposta che intende definire) abbia calcolato un maggior ricavo di 2.000, a fronte di una perdita d'impresa dichiarata pari a 1.500, ai fini della definizione automatica, occorre distinguere:

- a) se il contribuente non è titolare di altre categorie di reddito, a fronte di tale perdita dichiarata ma non utilizzata, prenderà come base imponibile ai fini della sanatoria solo l'importo del maggior ricavo ricalcolato ;

Perdita dichiarata	1.500	
<i>(reddito d'impresa o di lavoro autonomo)</i>		
Altri redditi	0	
Base imponibile per il calcolo delle maggiori imposte		2.000
<i>(ai fini della definizione automatica)</i>		
a. Maggior ricavo ricalcolato		2.000
b. Perdita utilizzata		0

- b) se il contribuente è titolare di altre categorie di reddito, a fronte di una perdita dichiarata ed (interamente o parzialmente) utilizzata, prenderà come base imponibile ai fini della

sanatoria l'importo del maggior ricavo ricalcolato (2.000) aumentato delle componenti reddituali compensate dalla predetta perdita (in sostanza pari all'importo degli altri redditi prodotti).

Esempio 1: Utilizzo Totale della Perdita

Perdita dichiarata <i>(reddito d'impresa o di lavoro autonomo)</i>	1.500	
Altri redditi	1.500	
Base imponibile per il calcolo delle maggiori imposte <i>(ai fini della definizione automatica)</i>		3.500
a. Maggior ricavo ricalcolato		2.000
b. Perdita utilizzata		1.500

Esempio 2: Utilizzo Parziale della Perdita

Perdita dichiarata <i>(reddito d'impresa o di lavoro autonomo)</i>	1.500	
Altri redditi	800	
Base imponibile per il calcolo delle maggiori imposte <i>(ai fini della definizione automatica)</i>		2.800
a. Maggior ricavo ricalcolato		2.000
b. Perdita utilizzata		800

Per completezza informativa, si sottolinea, ancora, che nello stesso comma 8 è stabilita l'esclusione e comunque l'inefficacia del riporto a nuovo delle perdite d'impresa originate in un anno oggetto di definizione.

Ciò significa che:

- se la perdita è utilizzata in periodi d'imposta oggetto di definizione, la base imponibile per il calcolo delle maggiori imposte dovute sarà pari al maggior ricavo o compenso, calcolato con le modalità suddette, aumentato delle componenti reddituali compensate dalla predetta perdita;
- se, altresì, la perdita è utilizzata in periodi d'imposta per i quali il contribuente non richiede la definizione, la stessa potrà essere recuperata a tassazione dagli uffici in sede di accertamento, con l'applicazione delle sanzioni nella misura di un ottavo del minimo sulle maggiori imposte scaturenti dal recupero delle eccedenze di perdite utilizzate, senza applicazione di interessi. Per evitare tale accertamento il contribuente può presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'art.8 della Legge 289/2002.

Non potranno comunque essere riportate a nuovo perdite d'impresa in esercizi successivi al 2001.

Redditi prodotti in forma associata

Come sopra precisato, sono ammessi a definire automaticamente la propria posizione fiscale anche le società, le associazioni di cui all'art.5 del T.U.I.R., ovvero i titolari dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria o dell'impresa familiare che, ai fini della definizione effettuata dai soggetti titolari di reddito di partecipazione, sono tenuti a comunicare agli stessi titolari dei redditi prodotti in forma associata l'avvenuta definizione, entro il **20 luglio 2003**.

In tal caso, le persone fisiche procedono alla definizione automatica dei redditi di partecipazione per le annualità 1998-2001, entro il **16 settembre 2003**, tramite versamento degli importi dovuti, al netto della maggiorazione di 300 euro dovuta per ciascuna annualità (tranne il 1997), con decorrenza degli interessi, in caso di rateazione delle somme, dalla data del 17 settembre 2003,

Nell'ipotesi che i contribuenti persone fisiche intendano poi definire più redditi di partecipazione, unitamente ad eventuali ulteriori redditi d'impresa o di lavoro autonomo, l'autoliquidazione deve essere effettuata sull'ammontare complessivo delle maggiori imposte dovute, entro il maggior termine del 16 settembre 2003, come precisato dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n.12/E.

Nella comunicazione da inviare entro il 20 luglio 2003, l'Agenzia delle Entrate precisa, devono essere indicati per ciascuna annualità sanata:

- la quota di maggior reddito imponibile ai fini IRPEF;
- la quota di perdita di impresa o di lavoro autonomo risultante dalla dichiarazione presentata;
- la data di effettuazione del versamento.

La definizione effettuata dal soggetto partecipato costituisce titolo per l'Amministrazione finanziaria per procedere, nei confronti delle persone fisiche titolari di reddito di partecipazione che non viene definito, mediante la notifica di un avviso di accertamento, ai sensi dell'art.41-bis del DPR 600/1973, per i maggiori redditi scaturiti dalla definizione.

Per il periodo d'imposta 1997, la definizione automatica effettuata dalle società o associazioni di cui all'art.5 del T.U.I.R. rende definitivi anche i redditi prodotti in forma associata. Lo stesso vale per i periodi d'imposta allineati alle risultanze degli studi di settore e dei parametri accertativi.

Si ricorda, inoltre, che la disposizione sulla irrilevanza delle perdite opera anche nei confronti dei soci relativamente ai redditi di partecipazione derivanti da una società che definisce la propria posizione tributaria ai sensi del presente art.7.

In particolare, nell'ipotesi in cui la società effettui la definizione automatica relativamente a periodi d'imposta per i quali i ricavi o compensi siano risultati congrui:

- la perdita che si è generata nell'esercizio in cui la società era congrua per la parte utilizzata nello stesso periodo d'imposta, è rilevante anche per i soci;
- la perdita generata dalla società in un periodo in cui era congrua e riportata dai soci in esercizi successivi nei quali la società non risulta congrua è, invece irrilevante perché prevale la disposizione speciale contenuta nel comma 8 (irrilevanza delle perdite) rispetto a quella generale contenuta nel comma 10 (definitività per i redditi "definiti" per il 1997 e per gli anni congrui, anche nel caso di redditi prodotti in forma associata).

Effetti della definizione

Ai sensi del disposto dei commi 8, 9, 11, 12 e 13 del più volte citato art.7 la definizione automatica produce, in relazione soltanto alle categorie di reddito oggetto di definizione, i seguenti effetti:

1. inibisce, a decorrere dalla data del primo versamento e con riferimento a qualsiasi organo inquirente, fatte salve le disposizioni del codice penale e di procedura penale, limitatamente

all'attività d'impresa e di lavoro autonomo oggetto della definizione medesima, l'esercizio dei poteri di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria ai sensi degli artt.32-33 e 38-40 del DPR 600/1973 (ai fini delle imposte sui redditi) e 51, 52, 54 e 55 del DPR 633/1972 (ai fini IVA).

L'inibizione dell'esercizio dell'attività istruttoria ai fini dell'accertamento è opponibile dal contribuente mediante l'esibizione degli attestati di versamento o dell'atto di definizione in suo possesso;

2. esclude l'applicabilità delle disposizioni circa le presunzioni di cessione e di acquisto ai fini IVA di cui al DPR 441/1997.

Anche in questo caso il contribuente può esercitare il proprio diritto d'opposizione, esibendo gli attestati di versamento o l'atto di definizione in suo possesso;

3. non è revocabile, né impugnabile, né integrabile o modificabile da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate;
4. non rileva ai fini penali ed extratributari, fatta salva la rilevanza della stessa, ai fini del calcolo dei contributi previdenziali, nella misura del 60% per la parte eccedente il minimale reddituale ovvero per la parte eccedente il dichiarato se superiore al minimale stesso, ai sensi del comma 9 del medesimo art.7 della Legge 289/2002.

La Circolare n.12/E precisa inoltre che, in materia penale, la non rilevanza della definizione automatica deve essere interpretata nel senso che, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria, l'adeguamento non costituisce notizia di reato ai sensi dell'art.331 del Codice di Procedura Penale, né ammissione di responsabilità penale da parte del contribuente.

5. esclude la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione, rendendo quindi inefficace l'eventuale "riporto a nuovo" a suo tempo effettuato.

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

6. rende altresì definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni, facendo inoltre salvi gli effetti della liquidazione delle imposte e del controllo formale delle dichiarazioni tanto ai fini delle imposte sui redditi quanto ai fini dell'I.V.A. e senza che le variazioni dei dati dichiarati incidano ai fini del calcolo delle maggiori imposte dovute per la definizione così come, la definizione medesima, non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni fiscali presentate.

Ai sensi del comma 7 dello stesso art.7, la definizione non si perfeziona se si fonda su dati difformi da quelli contenuti nella dichiarazione originariamente presentata nonché se la stessa viene effettuata dai soggetti per i quali la legge prevede l'esclusione a seguito della sussistenza di almeno una delle condizioni ostative. In questi casi, le eventuali somme versate non sono oggetto di restituzione ma valgono quali acconti sugli importi che risulteranno eventualmente dovuti in base agli accertamenti definitivi.

Comunicazione delle definizioni e modalità di versamento

La definizione delle modalità tecniche per l'utilizzo esclusivo del sistema telematico per la presentazione delle comunicazioni relative alla sanatoria in commento, da effettuare comunque entro il **31 luglio 2003**, ovvero entro il **31 ottobre 2003** (per le società, le associazioni di cui all'art.5 del T.U.I.R., i titolari dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria o dell'impresa

familiare), nonché delle modalità di versamento sono demandate ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di prossima emanazione.

INTEGRAZIONE DEGLI IMPONIBILI PER GLI ANNI PREGRESSI

(Art.8 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'art.8 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003) introduce, tra le forme di concordato utilizzabili dai contribuenti per sanare le proprie posizioni fiscali, l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi (cosiddetta *''Integrativa semplice''*), con la quale è data facoltà a tutti i contribuenti, compresi i sostituti di imposta, di integrare una o più dichiarazioni (anche nel caso di omissione delle stesse) relative ai periodi di imposta per i quali i termini per la relativa presentazione sono scaduti entro il 31 ottobre 2002, ancora soggetti ad accertamento. L'integrazione può avere effetto ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF/IRPEG) e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, dell'IVA, dell'IRAP, dei contributi previdenziali, del Contributo straordinario per l'Europa (di cui all'art.3, commi 194-203 della Legge 662/1996, finalizzato all'adeguamento dei conti pubblici ai parametri previsti dal Trattato di Maastricht) e di quelli al Servizio Sanitario Nazionale e si perfeziona mediante il pagamento dei maggiori importi dovuti entro il 16 aprile 2003.

Soggetti ammessi

La disposizione normativa dell'art.8 non pone alcun requisito soggettivo particolare per accedere a questa forma di sanatoria fiscale, per cui, la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa risulta possibile per tutta la generalità dei contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto. In particolare, quindi, come tra l'altro confermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata circolare n. 12/E/2003, l'ambito soggettivo di tale disposizione agevolativa è costituito da:

- le persone fisiche
- le imprese familiari
- le società semplici
- le società in nome collettivo
- le società in accomandita semplice
- le società di armamento
- le società di fatto
- le aziende coniugali gestite o meno in forma societaria
- le associazioni tra professionisti
- le società per azioni
- le società in accomandita per azioni
- le società a responsabilità limitata
- le società cooperative
- le società di mutua assicurazione
- gli enti commerciali
- gli enti non commerciali
- le società e gli enti non residenti
- i sostituti d'imposta, ossia i soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte e al versamento delle stesse (di cui al Titolo III del D.P.R. 600/1973).

Al riguardo, la circolare n. 12/E/2003 fornisce specifici chiarimenti in relazione ad alcuni casi particolari, riguardanti sempre i soggetti legittimati a presentare la dichiarazione integrativa. In particolare, l'Agenzia ha tenuto, infatti, a precisare che:

- gli **eredi** possono presentare la dichiarazione integrativa per definire la posizione tributaria dei loro danti causa. In tal ambito, viene ulteriormente chiarito che gli eredi dei contribuenti deceduti tra il 16 dicembre 2002 ed il 16 aprile 2003 possono presentare la dichiarazione integrativa relativamente alla posizione fiscale del *de cuius* ed effettuare i relativi versamenti entro il 16 ottobre 2003 (anzichè entro il termine stabilito dalla normativa applicabile a tale tipologia di sanatoria, fissato, come detto, al 16 aprile 2003). In tal caso, infatti, operano le disposizioni dell'art.65, comma 3, del D.P.R. 600/1973, nonché dell'art.35-bis, comma 1, del D.P.R. 633/1972, in base alle quali sono prorogati di sei mesi tutti i termini pendenti alla data del decesso, ovvero scadenti entro quattro mesi da essa. Contrariamente, nessuna proroga dei termini è prevista per gli eredi dei contribuenti deceduti entro il 15 dicembre 2002 che, nel caso in cui vogliano sanare la posizione fiscale dei loro danti causa, devono presentare la dichiarazione integrativa e procedere al versamento delle maggiori somme dovute entro il termine "ordinario" del 16 aprile 2003;
- i **liquidatori** o, in mancanza, il rappresentante legale delle società o delle imprese individuali poste in liquidazione possono presentare la dichiarazione integrativa, ai fini delle imposte sul reddito e delle ritenute dovute, sia per i periodi di imposta antecedenti sia per quelli successivi alla messa in liquidazione delle stesse imprese. L'Agenzia chiarisce, inoltre, che se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, si dovrà presentare la dichiarazione sia per la residua frazione di tale esercizio, sia per ciascun periodo intermedio. Anche ai fini IVA, inoltre, i soggetti in liquidazione possono integrare sia i periodi antecedenti alla delibera di messa in liquidazione, sia quelli successivi;
- i **curatori fallimentari** possono avvalersi della disposizione agevolativa in esame, previa autorizzazione del giudice delegato, sentito il comitato dei creditori e, quando possibile, lo stesso soggetto fallito. In tal caso il curatore è legittimato a presentare la dichiarazione integrativa sia per i periodi di imposta precedenti all'apertura della procedura concorsuale, sia per quello relativo alla medesima procedura. Resta ferma, in ogni caso, l'autonoma soggettività passiva del fallito per i redditi personali, sia che siano o meno attratti al fallimento, per i quali il fallito è comunque legittimato a presentare una autonoma dichiarazione integrativa. Allo stesso modo, possono avvalersi di tale sanatoria fiscale, con le modalità applicative stabilite dallo stesso art.8 della Finanziaria 2003, anche i commissari liquidatori in caso di liquidazione coatta amministrativa ed i commissari dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, previa acquisizione del parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione;
- anche i **curatori dell'eredità giacente** e gli **amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva** o in favore di nascituri possono provvedere alla integrazione della dichiarazione dei redditi che gli stessi sono obbligati a presentare con riferimento ai periodi di imposta specificati dall'art.131 del TUIR (DPR 917/1986) e dall'art.19 del DPR 42/1988;
- per le **dichiarazioni presentate congiuntamente dai coniugi**, l'eventuale dichiarazione integrativa dovrà essere presentata singolarmente da ciascuno di essi. La dichiarazione presentata da uno dei coniugi avrà, quindi, effetto solo nei riguardi della propria posizione tributaria e contributiva, senza coinvolgere la posizione dell'altro coniuge;
- le **società e le associazioni di cui all'art.5 del TUIR** (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplici, società di armamento, società di fatto, associazioni senza personalità giuridica ecc), nonché i titolari delle aziende coniugali non gestite in forma societaria e delle imprese familiari che presentano dichiarazioni integrative (sia nella modalità ordinaria che secondo la forma riservata che sarà esaminata più avanti) devono comunicare, entro il **16 maggio 2003**, ai soci titolari dei redditi prodotti in forma associata, l'avvenuta presentazione delle menzionate dichiarazioni. Ciò in quanto la norma prevede che le dichiarazioni integrative della società o associazione producono effetti anche nei confronti dei soci, con la conseguenza

che qualora questi ultimi non si avvalgano dell'integrativa semplice, con riferimento ai redditi a loro imputati pro-quota dalle menzionate società, gli Uffici potranno effettuare accertamenti parziali ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 sulla base dei maggiori redditi integrati dalla società o associazione.

In particolare, **i soggetti titolari di redditi prodotti in forma associata possono presentare la dichiarazione integrativa e versare le relative imposte entro il 16 settembre 2003.**

La circolare n.12/E/2003, più volte citata, affronta inoltre dei casi particolari, chiarendo le modalità applicative dell'integrativa semplice in ipotesi di operazioni straordinarie quali trasformazione, fusione e scissione di società. Si tratta, nello specifico, delle seguenti precisazioni:

- in caso di **trasformazione** di una società in un'altra forma giuridica nell'ambito però della stessa tipologia (cosiddetta "trasformazione omogenea" es. una società di persone che si trasforma in un'altra società personale), poiché si realizza una continuità sia giuridica che contabile e fiscale, la società risultante dalla trasformazione deve presentare un'unica dichiarazione integrativa. Inoltre, per i periodi antecedenti e successivi alla trasformazione devono essere scelte modalità di integrazione omogenee (ad esempio o l'integrativa semplice per tutti gli esercizi in tal ambito definibili, oppure la definizione automatica ai sensi dell'art.9 della stessa legge 289/2002, cosiddetto "condono tombale", sempre per tutti i periodi di imposta interessati).

Nel caso, invece, di "trasformazione disomogenea", cioè di una modificazione della forma giuridica della società in un'altra di diversa tipologia (es una società di persone che diviene società di capitali), non realizzandosi una continuità fiscale, si dovranno presentare due distinte dichiarazioni integrative, una per la società trasformata e l'altra per la società risultante dalla trasformazione. In tal ambito, l'Agenzia ricorda che ai fini IVA, invece, in caso di trasformazione disomogenea sussiste sempre continuità ai fini dell'assolvimento degli obblighi contabili e di quelli dichiarativi;

- in caso di **fusione** di due o più società, la dichiarazione integrativa va presentata necessariamente dalla società risultante dalla fusione. In tal caso, quest'ultima dovrà presentare singole dichiarazioni integrative per ciascuna società fusa o incorporata. A tal fine potranno essere utilizzate anche differenti modalità di definizione, potendo applicare ad esempio l'istanza di definizione automatica ai sensi dell'art.9 della legge 289/2002 (più avanti esaminata) per la società risultante dalla fusione e l'integrativa semplice per una o più società fuse o incorporate. Anche ai fini IVA, inoltre, le dichiarazioni integrative devono essere presentate necessariamente dalla società risultante dalla fusione, sia per se medesima che per le singole società fuse;
- in caso di **scissione totale**, ossia quando l'intero patrimonio di una società viene trasferito ad una o più società, preesistenti o di nuova costituzione, la società beneficiaria sarà quella legittimata a presentare, oltre le dichiarazioni integrative riguardanti la propria posizione tributaria, anche quelle afferenti alla posizione tributaria della società scissa.
Nell'ipotesi, invece, di **scissione parziale**, cioè quando solo una parte del patrimonio di una società viene trasferito ad una o più società preesistenti o di nuova costituzione, la dichiarazione integrativa potrà essere legittimamente presentata dalla stessa società scissa.

Ambito applicativo della dichiarazione integrativa

L'art.8, comma 1, prevede che possono essere oggetto di integrazione le dichiarazioni relative ai periodi di imposta per i quali i termini di presentazione sono scaduti entro il 31 ottobre 2002, ossia:

- ai fini delle imposte sui redditi, delle altre imposte e dei contributi, i periodi di imposta compresi tra il 1997 ed il 2001, se coincidenti con l'anno solare, nonché l'anno 1996 in caso di omissione della dichiarazione;

- ai fini dell'IVA, gli anni dal 1998 al 2001 e, in caso di dichiarazione omessa, anche il periodo di imposta 1997.

In tal ambito, si sottolinea che le dichiarazioni presentate con ritardo non superiore a 90 giorni si considerano valide a tutti gli effetti (art.2, comma 7, D.P.R. 322/1998), anche per ciò che riguarda l'accesso all'integrativa semplice. In particolare, quindi, il periodo di imposta per il quale il termine di presentazione è scaduto entro il 31 ottobre 2002 deve ritenersi integrabile, tenendo conto dei dati indicati nella dichiarazione originaria, anche se quest'ultima sia stata presentata entro i 90 giorni successivi alla scadenza di detto termine (si evidenzia che tale disposizione è applicabile anche ai fini del condono tombale, mentre non assume rilevanza per il concordato di massa).

L'Agenzia delle Entrate ha tenuto, poi, a precisare che per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, l'ultimo periodo di imposta definibile è in ogni caso quello relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2001.

Come già evidenziato in precedenza, inoltre, l'integrazione è riferibile alle seguenti imposte e contributi:

- IRPEF le relative addizionali regionali e comunali
- IRPEG
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi
- ILOR
- imposta sul patrimonio netto delle imprese
- Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)
- Imposta regionale sulle Attività produttive (IRAP)
- contributi previdenziali
- contributo straordinario per l'Europa (di cui all'art.3, commi 194-203 della Legge 662/1996). In particolare, con riferimento al contributo dovuto per il periodo d'imposta 1996, l'integrazione comporta il pagamento di importo pari al 40% del contributo dovuto, tenuto conto della restituzione del 60% di quanto trattenuto dal sostituto d'imposta e/o versato dal contribuente (ai sensi dell'art.1 del D.L. 378/1998);
- contributo al servizio sanitario nazionale
- ritenute alla fonte.

Non possono, invece, formare oggetto di integrazione le imposte dovute a seguito della liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria delle dichiarazioni dei redditi (ai sensi dell'art.36-bis del DPR 600/1973), del controllo formale (di cui all'art.36-ter del medesimo decreto), nonché a seguito della liquidazione delle dichiarazioni IVA (ai sensi dell'art.54-bis del DPR. 633/1972).

Da sottolineare, in tal ambito che, a differenza di quanto stabilito dall'art.9 della stessa legge 289/2002 che disciplina il cosiddetto "condono tombale", il contribuente interessato può presentare la dichiarazione integrativa con riferimento anche ad una sola delle suddette imposte o contributi e anche per un singolo periodo d'imposta.

Per quanto attiene, inoltre, agli imponibili che possono essere oggetto della dichiarazione integrativa, la circolare ministeriale n.12/E/2003 più volte citata precisa che:

- con riguardo alle **imposte sui redditi**, l'integrazione può interessare tutte le tipologie di redditi contemplate dall'art.6 del TUIR (redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa e diversi), siano essi soggetti a tassazione ordinaria ovvero a tassazione

separata e anche se non risultino indicati nella dichiarazione originaria. A quest'ultimo riguardo si ravvisa, quindi, un'ulteriore differenza tra l'integrativa semplice in esame ed il cosiddetto "condono tombale", che, secondo l'art.9 della Finanziaria 2003, non può essere utilizzato per definire redditi soggetti a tassazione separata. Ciò implica, quindi, che nel caso in cui il contribuente intenda usufruire della definizione automatica (condono tombale), e integrare anche dei redditi soggetti a tassazione separata, dichiarati in modo infedele o omessi, dovrà attivare entrambe le procedure di sanatoria (sia il condono tombale ai sensi dell'art.9 della legge 289/2002, sia l'integrativa semplice ai sensi dell'art.8 in esame). Lo stesso discorso deve farsi anche nel caso in cui si intenda regolarizzare l'omessa dichiarazione di redditi annoverati tra quelli per i quali è consentita la tassazione separata ai sensi dell'art.16 del TUIR (tra cui rientrano anche le plusvalenze realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della vendita). In quest'ultimo ambito, inoltre, l'Agenzia ha tenuto a precisare che in sede di integrativa semplice il contribuente non può esercitare una diversa opzione, di tassazione separata o ordinaria del reddito, rispetto a quella già operata in sede di dichiarazione originaria. Analogamente non è possibile assoggettare a tassazione ordinaria tutti i redditi omessi elencati nell'art.16 del TUIR.

Sempre nell'ambito delle imposte dirette, poi, l'Agenzia ha precisato che nell'ipotesi in cui il contribuente sia in possesso di redditi di lavoro dipendente o assimilati, certificati dal sostituto tramite il CUD, la dichiarazione si considera, agli effetti dell'integrativa semplice, comunque presentata, anche se lo stesso contribuente, possedendo altri redditi (diversi da quello dell'abitazione principale), era obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi. Ciò implica, in sostanza, che i soggetti in possesso di redditi di lavoro dipendente o assimilati certificati dal CUD, che per qualsiasi motivo non hanno presentato la dichiarazione, sono tenuti in sede di integrazione degli imponibili a considerare i redditi di lavoro dipendente come dichiarati. In tal caso, al fine di regolarizzare l'omessa dichiarazione di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente o assimilati certificati dal CUD, i contribuenti dovranno ricomprendere nel reddito complessivo evidenziato nell'integrativa anche il reddito di lavoro dipendente, scomputando dall'imposta lorda le detrazioni e le ritenute indicate nel CUD;

- possono formare oggetto della dichiarazione integrativa semplice tutte le ritenute che i sostituti di imposta (di cui al Titolo III del DPR 600/1973) sono obbligati ad effettuare su qualsiasi somma o valore da essi corrisposto avente natura reddituale per il percettore, negli anni dal 1997 al 2001 e, in caso di dichiarazione omessa, anche nel 1996. Ciò vale, inoltre, anche per le imposte sostitutive sui redditi di capitale, per le quali, tenuto conto dei precedenti pronunciamenti ministeriali, si rendono applicabili, in quanto compatibili, le medesime disposizioni procedurali relative alle ritenute alla fonte.

Cause ostative

L'accesso all'integrativa semplice è interdetto al verificarsi di alcune ipotesi individuate espressamente dal comma 10 dello stesso art.8 della legge 289/2002. Quest'ultima disposizione normativa, in particolare, prevede che non possono essere oggetto di integrazione le dichiarazioni riguardanti periodi di imposta in relazione ai quali, entro il 1° gennaio 2003, sia stato notificato uno dei seguenti atti:

- (1) **Processo verbale di constatazione con esito positivo**, relativamente al quale non è stata perfezionata la definizione ai sensi degli artt.15 e 16 della stessa Legge 289/2002. La circolare ministeriale 12/E/2003 precisa, al riguardo, che per "processo verbale di constatazione" deve intendersi il documento redatto dai verificatori a seguito dell'ultimazione delle operazioni di ispezione e verifica, mediante il quale è effettuata la constatazione delle violazioni delle norme tributarie ascrivibili al contribuente. Inoltre, per tali atti la notifica deve intendersi effettuata

con la consegna di copia al contribuente, che normalmente avviene al termine delle operazioni di verifica.

Come già precisato anche nell'ambito delle cause ostantive all'attivazione della procedura di sanatoria prevista dall'art.7 della stessa Finanziaria 2003, alle quali si rimanda per approfondimenti, i processi verbali con esito positivo che impediscono di accedere all'integrativa semplice sono quelli contenenti rilievi di natura sostanziale che risultano definibili ai sensi dell'art.15 della stessa legge 289/2002. In tal caso, per i periodi di imposta interessati da tali verbali di constatazione, il contribuente non potrà attivare la procedura dell'integrativa semplice, ma avrà la facoltà di accedere alla procedura di sanatoria prevista dall'art.15 della Finanziaria 2003. La circolare n.12/E/2003 precisa ulteriormente che la definizione del verbale di constatazione con esito positivo, attuata secondo le procedure delineate dall'art.15 più volte citato, consente, poi, al contribuente di avvalersi contestualmente anche dell'integrativa semplice o delle altre procedure di sanatoria, quali il *condono tombale* di cui all'art.9 della legge 289/2002 o il *concordato di massa*, ai sensi dell'art.7 dello stesso provvedimento normativo.

Resta fermo, inoltre, che in presenza di verbali di constatazione con addebiti diversi da quelli che caratterizzano i verbali interessati dall'art.15 e per i quali, quindi, non risulta attivabile quest'ultima procedura di sanatoria, sarà, invece, consentito ricorrere all'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi. Pertanto, qualora sia stato notificato un processo verbale di constatazione entro il 1° gennaio 2003, sarà necessario, con riguardo ai singoli rilievi in esso contenuti, individuare la natura di ciascuno di essi al fine di discriminare quelli definibili con l'art.15 della stessa Finanziaria 2003 dagli altri che, invece, non precludono l'accesso all'integrativa semplice.

(2) Avvisi di accertamento parziale ai fini delle imposte dirette (ai sensi dell'art.41-bis del DPR 600/1973) **e dell'IVA** (ai sensi dell'art.54, comma 5, del DPR 633/1972), **divenuti definitivi al 1° gennaio 2003**. Per tali atti, la stessa disposizione normativa di cui all'art.8, comma 10, lett.a), concede la possibilità di accedere comunque all'integrativa semplice, procedendo al pagamento, entro il 16 aprile 2003, delle somme derivanti dal medesimo accertamento parziale, con esclusione delle sanzioni e degli interessi. In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate ha tenuto a precisare che:

- gli accertamenti parziali in considerazione sono soltanto quelli "divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della presente legge", ossia quelli per i quali alla data del 1° gennaio 2003 è inutilmente decorso il termine per proporre ricorso nonché quelli che siano divenuti definitivi a seguito di sentenza passata in giudicato anteriormente al 30 settembre 2002. In questa ultima ipotesi, l'importo da pagare è dato dalle imposte che risultano dovute a seguito delle sentenze passate in giudicato, con esclusione delle sanzioni e degli interessi.

Tenuto conto del disposto dell'articolo 16, comma 3, lettera a), infatti, gli accertamenti divenuti definitivi tra il 30 settembre 2002 ed il 31 dicembre dello stesso anno devono essere considerati liti pendenti e trattati come tali. In sostanza, a seguito della notifica di un avviso di accertamento parziale, possono verificarsi le seguenti situazioni:

- **avvisi di accertamento relativamente ai quali, alla data del 1° gennaio 2003, non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso:** premesso che, ai sensi del comma 8 dell'articolo 15, i predetti termini sono sospesi fino al 18 aprile 2003, si evidenzia che al fine dell'accesso all'integrativa, è necessaria la previa definizione dell'atto ai sensi dell'articolo 15;
- **avvisi per i quali, alla data del 1° gennaio 2003, è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio ovvero per i quali, alla stessa data, l'atto introduttivo del giudizio è stato dichiarato inammissibile con sentenza**

non passata in giudicato nonché avvisi impugnati e divenuti definitivi nel periodo compreso tra il 30 settembre ed il 31 dicembre 2002: gli stessi, in quanto “liti pendenti” vanno previamente definiti ai sensi dell’articolo 16;

- **avvisi di accertamento parziale notificati in data successiva al 31 dicembre 2002:** non costituiscono causa ostativa all’integrazione;
- non si fa luogo a rimborso se il contribuente abbia già provveduto al pagamento, in tutto o in parte, delle somme originariamente dovute in base all’accertamento parziale. Ciò implica che, qualora l’importo già versato sia di ammontare superiore a quello delle sole imposte risultanti dall’accertamento parziale, non si farà luogo alla restituzione dell’eccedenza. Qualora, invece, a seguito della notifica dell’accertamento parziale, sia stato già eseguito il pagamento di un importo, ma lo stesso sia di ammontare inferiore a quello delle somme dovute per l’integrativa, dovrà comunque tenersi conto del versamento già effettuato: l’interessato dovrà quindi procedere esclusivamente al versamento della differenza.

La circolare n.12/E/2003 precisa, inoltre, che l’onere del pagamento delle imposte richieste con l’accertamento parziale non è configurabile nel caso in cui tale atto sia stato notificato in data successiva a quella del perfezionamento (tramite pagamento delle somme dovute) della dichiarazione integrativa ovvero delle dichiarazioni di definizione automatica di cui agli articoli 7 e 9 della legge 289/2002. Allo stesso modo, il pagamento delle somme derivanti dall’avviso di accertamento parziale non è dovuto qualora detto accertamento riguardi un periodo d’imposta o un settore impositivo diverso da quello interessato dalla dichiarazione integrativa. Non sussiste, ad esempio, l’onere di eseguire il pagamento delle somme emergenti da un avviso di accertamento parziale formato ai fini IVA (ai sensi dell’articolo 54, comma 5, del DPR 633/1972), se il contribuente interessato intende limitare l’integrazione al settore delle imposte sui redditi.

(3) Avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell’imposta sul valore aggiunto e dell’imposta regionale sulle attività produttive, relativamente al quale non è stata perfezionata la definizione ai sensi degli artt.15 e 16 della stessa Legge 289/2002. In tal ambito, la stessa disposizione normativa dell’art.8, comma 10, lett.a) prevede che, qualora sia stato notificato un avviso di accertamento diverso da quello parziale e lo stesso sia divenuto definitivo al 1° gennaio 2003, il contribuente ha comunque la facoltà di procedere all’integrativa semplice (in relazione ai medesimi periodi di imposta interessati dall’avviso), fermi restando in ogni caso gli effetti dell’atto stesso (in sostanza, fermo restando per gli uffici il potere di procedere ad iscrizione a ruolo delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi ovvero di escludere gli importi già iscritti). In particolare, quindi, come precisato dall’Agenzia delle Entrate, si possono verificare queste tre differenti ipotesi:

- se l’atto è divenuto definitivo perché è inutilmente decorso il termine per proporre ricorso o perché è intervenuta sentenza passata in giudicato anteriormente al 30 settembre 2002: l’accesso all’integrativa semplice è consentito ma gli effetti dell’atto rimangono fermi;
- se l’atto è stato impugnato ed il giudizio è pendente, ai sensi di quanto chiarito dall’articolo 16, comma 3, lettera a) della legge 289/2002: ai fini dell’accesso alla procedura di cui all’articolo 8, occorre preventivamente definire l’accertamento ai sensi dell’articolo 16;
- se per l’atto notificato al 1° gennaio 2003 e non interessato da ricorso giurisdizionale, non è ancora spirato il termine per presentare il ricorso: la previa definizione del medesimo ai sensi dell’articolo 15 è condizione per accedere all’integrativa.

(4) Invito al contraddittorio previsto dall’art. 5 del D.Lgs. 218/1997, concernente disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, relativamente al quale non è stata perfezionata la definizione ai sensi degli artt.15 e 16 della stessa Legge 289/2002. Anche in tal ambito si tratta di atti definibili mediante la procedura di cui all’art.15

piu' volte citato e, quindi, anche in questo caso vale il principio secondo cui il contribuente potra' attivare quest'ultima forma di sanatoria non precludendosi la possibilita' di avvalersi contestualmente dell'integrativa semplice e delle altre procedure di definizione previste dalla Finanziaria 2003.

Oltre ai casi sopra richiamati, la dichiarazione integrativa non e' altresì ammissibile qualora, alla data di presentazione della medesima dichiarazione, sia stata esercitata l'azione penale di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, per i seguenti reati tributari previsti del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2),
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3);
- dichiarazione infedele (articolo 4);
- omessa dichiarazione (articolo 5);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10),

e per i seguenti reati tributari previsti dal Codice Penale e dal Codice Civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire o occultare i reati di cui ai punti precedenti, ovvero per conseguirne il profitto:

- falsita' materiale commessa dal privato (art.482 c.p.);
- falsita' ideologica commessa dal privato in atto pubblico (art.483 c.p.);
- falsita' in registri e notificazioni (art.484 c.p.);
- falsita' in scrittura privata (art.485 c.p.);
- uso di atto falso (art.489 c.p.);
- soppressione, distruzione e occultamento di atti veri (art.490 c.p.)
- falsita' concernenti documenti informatici (art.491-bis c.p.);
- falsita' concernenti copie autentiche che tengono luogo degli originali mancanti (art.492 c.p.);
- false comunicazioni sociali (art.2621 c.c.);
- false comunicazioni sociali in danno dei soci o dei creditori (art.2622 c.c.);
- falso in prospetto (art.2623 c.c.).

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'esclusione dall'accesso alla procedura di definizione, occorre che tali reati, diversi da quelli tributari, siano rispetto a questi ultimi in rapporto di strumentalita', ossia che la loro commissione sia stata necessaria per eseguire o occultare quelli tributari, ovvero per conseguirne il profitto. I reati "connessi", poi, devono riferirsi alla stessa pendenza o situazione tributaria.

Inoltre, in senso piu' generale, l'esclusione in argomento opera al verificarsi di entrambe le condizioni richiamate dal dettato normativo di cui all'art.8, comma 10, lett.b), ossia nel caso in cui alla data di presentazione della dichiarazione integrativa ed in relazione ai reati sopra richiamati:

- (1) sia stata esercitata azione penale a carico del contribuente per gli illeciti di cui sopra. In particolare, l'esercizio dell'azione penale e' il momento che segna il passaggio dalla fase preprocessuale delle indagini preliminari (dove la persona e' semplicemente "indagata"), alla fase processuale vera e propria, che si svolge dinanzi ad un giudice, nel contraddittorio tra il Pubblico Ministero e l'"imputato". A tal fine, assume la qualifica di imputato la persona alla

quale è attribuito il reato nella richiesta di rinvio a giudizio, di giudizio immediato, di decreto penale di condanna, di applicazione della pena a norma dell'art.447, comma 1, nel decreto di citazione diretta a giudizio e nel giudizio direttissimo (art.60 c.p.p.);

- (2) il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'azione penale esercitata nei suoi confronti, che, ad esempio, si verifica 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, ai sensi dell'articolo 419 c.p.p..

In sostanza, in tutti i casi in cui, entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa, l'interessato abbia avuto formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale per uno dei reati sopra elencati, lo stesso non può accedere all'integrativa semplice. Da sottolineare, comunque, che la preclusione alla procedura di sanatoria opera con esclusivo riguardo ai periodi di imposta ai quali si riferiscono i medesimi procedimenti.

Adempimenti e modalita` di integrazione

Per poter effettuare l'integrazione degli imponibili degli anni pregressi, il contribuente interessato deve procedere alla presentazione di una dichiarazione integrativa, in luogo di quella omessa o per integrare quella a suo tempo presentata, entro il **16 aprile 2003** ed al pagamento, entro la stessa data, dei maggiori importi dovuti risultanti dalla stessa dichiarazione integrativa, nonche` dell'intero ammontare delle ritenute e dei contributi.

In particolare, le dichiarazioni integrative devono essere redatte su appositi modelli conformi a quelli che sono stati approvati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2002 (provvedimento che, allo stato attuale, risulta ancora in corso di pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*) e dovranno essere presentate in via telematica, come detto entro il **16 aprile 2003**, direttamente o avvalendosi degli intermediari abilitati di cui all'art.3, comma 3 del D.P.R. 322/1998 (dottori commercialisti, ragionieri commercialisti, consulenti del lavoro, CAF, ecc.) e successive modificazioni, oppure ricorrendo all'assistenza degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate. Riguardo alla trasmissione telematica, la circolare n.12/E/2003 precisa che le modalita` da seguire sono in generale quelle applicate per la presentazione della dichiarazione annuale e che si considerano tempestive quelle dichiarazioni integrative trasmesse entro il termine del **16 aprile 2003**, ma scartate dal servizio telematico, purché` ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto.

In generale, comunque, ciascun contribuente che intenda integrare anche piu` periodi d'imposta, deve presentare, in riferimento alla propria situazione tributaria, una sola dichiarazione integrativa, sia pure con distinta esposizione dei dati relativi a ciascun periodo d'imposta cui la stessa si riferisce. Nei casi espressamente previsti dalla legge, determinati soggetti (ad esempio, come specificato in precedenza, gli eredi, le societa` incorporanti o risultanti dalla fusione, dalla trasformazione, ecc.) sono ammessi a presentare piu` dichiarazioni integrative, partitamente riferite alla propria posizione tributaria e a quella di un soggetto diverso.

Come precedentemente detto, il comma 3 dell'art.8 prevede che l'integrazione si perfezioni con il pagamento, anch'esso da effettuarsi entro il **16 aprile 2003**, dei maggiori importi dovuti in base alla dichiarazione integrativa, nonche` dell'intero ammontare delle ritenute e dei contributi dovuti, senza applicazione ne` di interessi, ne` delle sanzioni amministrative tributarie.

Riguardo alle modalita` di calcolo delle maggiori imposte o contributi dovuti, come risultanti dalla dichiarazione integrativa, l'Agenzia ha tenuto a precisare che:

- il calcolo delle maggiori imposte deve essere effettuato tenuto conto delle disposizioni vigenti in ciascun periodo d'imposta. Cio` implica, in sostanza, che sui maggiori imponibili devono essere calcolate le relative imposte, applicando le aliquote vigenti nei periodi d'imposta interessati dall'integrazione;

- per le dichiarazioni integrative presentate dai sostituti d'imposta, le ritenute dovute devono essere calcolate sulle somme e sui valori indicati in dette dichiarazioni, applicando le aliquote vigenti nel periodo d'imposta interessato dall'integrazione.

Gli importi, così determinati, andranno versati tramite F24, utilizzando un apposito codice tributo entro il termine, più volte evidenziato, del **16 aprile 2003**. Da sottolineare, in questo ambito, che lo stesso art.8, comma 3, della legge 289/2002 dispone che tali versamenti non possono essere oggetto di compensazione ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. 241/1997.

La stessa disposizione normativa della Finanziaria 2003, sopra citata, permette inoltre la possibilità di rateizzare gli importi da versare, qualora gli stessi superino un determinato ammontare differenziato a seconda se il contribuente sia una persona fisica o un altro soggetto.

In particolare, viene disposto che se le imposte complessivamente da versare superino:

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

gli importi eccedenti possano essere versati in due rate di pari importo, maggiorati degli interessi legali calcolati a decorrere dal **17 aprile 2003**, entro le seguenti date:

- **1° dicembre 2003** (il termine del 30 novembre 2003 previsto dalla norma cade, infatti, di domenica);
- **21 giugno 2004** (anche in tal ambito il termine del 20 giugno 2004 previsto dalla legge cade di domenica).

Da sottolineare, in ogni caso, che le somme eccedenti i limiti sopra detti devono essere calcolate con riferimento all'importo complessivo dovuto per tutti i periodi d'imposta oggetto di definizione e non in relazione a ciascuno di essi.

Per maggior chiarezza, nella circolare ministeriale n.12/E/2003 è contenuta una tabella riepilogativa di seguito riportata.

SOGGETTI	IMPORTI DA VERSARE	PAGAMENTO ENTRO IL 16 APRILE 2003	PAGAMENTO ENTRO IL 1° DICEMBRE 2003	PAGAMENTO ENTRO IL 21 GIUGNO 2004
Persone fisiche	Sino a Euro3.000	Intero importo	<i>Non ammesso</i>	<i>Non ammesso</i>
	Oltre Euro3.000	Euro3.000	50% dell'importo eccedente Euro3.000 + interessi	50% dell'importo eccedente Euro3.000 + interessi
Altri soggetti	Sino a Euro6.000	Intero importo	<i>Non ammesso</i>	<i>Non ammesso</i>
	Oltre Euro6.000	Euro6.000	50% dell'importo eccedente Euro6.000 + interessi	50% dell'importo eccedente Euro6.000 + interessi

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate ha tenuto a precisare che:

- resta ferma la possibilità per il contribuente, nel caso in cui le maggiori imposte o contributi da versare siano superiori agli importi di cui sopra, di effettuare il relativo pagamento comunque in un'unica soluzione entro il **16 aprile 2003**, ovvero in una o due rate maggiorate degli interessi;
- gli interessi legali, nel caso di rateizzazione dei versamenti dovuti, sono in misura pari, dal 1° gennaio 2002, al 3%, ai sensi del D.M. 11 dicembre 2001. In tal ambito, inoltre, è stato chiarito che il calcolo degli interessi dovrà essere effettuato secondo il metodo commerciale, ossia in base alla formula: Capitale (cioè l'importo dovuto rateizzato) x Tasso di interesse legale (3%) x Numero dei giorni decorrenti dal **17 aprile** sino al giorno del pagamento della rata (ogni mese si considera composto da 30 giorni);
- l'integrazione non produce effetti qualora non siano puntualmente versate le somme dovute (anche in presenza di rateizzazione) entro il **16 aprile 2003**;
- il mancato pagamento delle sole eccedenze, rispetto agli importi pari a Euro **3.000** per le persone fisiche e a Euro **6.000** per gli altri soggetti (importi che vanno versati necessariamente entro il **16 aprile 2003**), alle scadenze previste (**1° dicembre 2003** e **21 giugno 2004**) non determina l'inefficacia dell'integrazione. Infatti, in caso di mancato, tardivo o insufficiente versamento delle somme rateizzate, queste saranno iscritte a ruolo (ai sensi dell'art.14 del DPR 602/1973), unitamente agli interessi legali ed alla sanzione amministrativa dovuta nella misura del 30% delle somme non versate. La sanzione, comunque, è ridotta alla metà (pari al 15 %) se il versamento è eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza. In tal ambito, inoltre, è stato chiarito che nel caso di specie non trova applicazione l'istituto del ravvedimento disciplinato dall'art.13 del D.Lgs. 472/1997;
- allo stesso modo, l'istituto del ravvedimento di cui all'art.13 del D.Lgs. 472/1997 non trova applicazione nel caso in cui non si rispetti la scadenza del 16 aprile 2003, ai fini del versamento dell'intero importo, o della prima parte dell'ammontare soggetto a rateizzazione, dovuto in base alla dichiarazione integrativa.

Da sottolineare che il nuovo testo dell'art.8, così come modificato dalla legge 27/2003 (che ha convertito con modificazioni il D.L. 282/2002) prevede **l'obbligo di indicare, a pena di nullità, maggiori importi dovuti almeno pari a 300 Euro per ciascun periodo di imposta oggetto di integrazione** e ciò anche se l'ammontare dei maggiori importi effettivamente dovuti risulti inferiore a tale limite minimo.

In tal ambito, inoltre, la circolare ministeriale 12/E/2003 precisa ulteriormente che:

- il versamento minimo dei 300 Euro è dovuto anche nell'ipotesi in cui per effetto dello scomputo delle detrazioni non utilizzate interamente nella dichiarazione originaria, il debito d'imposta emergente nella dichiarazione integrativa sia pari a zero;
- il predetto importo minimo non è correlato alle risultanze della dichiarazione originaria, cosicché se dalla dichiarazione integrativa non emerge alcuna imposta a debito, ma solo una minore perdita rispetto a quella originariamente dichiarata, è comunque necessario versare i 300 Euro ai fini dell'efficacia della sanatoria in esame. Resta inteso, in tal ambito, che se nell'esercizio successivo il contribuente abbia utilizzato una perdita superiore a quella spettante, è sua cura integrare anche tale annualità, considerato che, in caso contrario, l'Amministrazione ha il potere di recuperare la maggiore perdita non spettante.

Infine, circa il contenuto della dichiarazione integrativa, si evidenzia che, ai sensi dell'art.8, comma 3, della legge 289/2002, 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 di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate.

Cio` implica, in sostanza, che la dichiarazione integrativa **non consente**:

- di ottenere il rimborso di ritenute, acconti e crediti di imposta non indicati nelle dichiarazioni originarie;
- di riconoscere detrazioni di imposta diverse da quelle originariamente dichiarate;
- di riconoscere esenzioni o agevolazioni non richieste nelle dichiarazioni a suo tempo prodotte.

In tal ambito, la circolare n.12/E/2003 chiarisce che la dichiarazione integrativa **consente**, invece, di:

- far valere detrazioni maggiori, non scomputate interamente in precedenza, purché non diverse da quelle indicate nella dichiarazione originaria o nel CUD;
- detrarre dall'imposta scaturente dalla dichiarazione integrativa le ritenute, gli acconti e i crediti di imposta non dichiarati in precedenza, nei limiti della predetta imposta, non rilevando l'eventuale credito emergente. In tal senso, i crediti di imposta precedentemente non dichiarati, che possono trovare ingresso nella dichiarazione integrativa e, di riflesso, nel computo delle imposte dovute in base alla medesima, sono soltanto quelli correlati ai maggiori imponibili riferiti al periodo d'imposta oggetto di integrazione, il cui riconoscimento sia normalmente subordinato alla dichiarazione e alla conseguente tassazione del reddito cui essi si riferiscono. Deve ritenersi esclusa, pertanto, la possibilità di ridurre le imposte dovute in base alla dichiarazione integrativa, utilizzando crediti d'imposta riconosciuti sulla base di presupposti non direttamente correlati ai maggiori imponibili e ai periodi d'imposta oggetto di integrazione (quali, ad esempio, i crediti d'imposta per i datori di lavoro di cui all'art.7 della legge 388/2000 e i crediti d'imposta per i soggetti che effettuano nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art.8 della medesima legge n. 388/2000).

Riguardo, inoltre, al contenuto della dichiarazione integrativa, l'Agenzia ha ulteriormente tenuto a precisare che:

- in sede di compilazione delle dichiarazioni integrative i contribuenti, nell'indicare un maggior reddito o una maggiore imposta rispetto a quelli evidenziati nella dichiarazione originaria, possono tener conto che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 8 in commento, si considerano indicati nella dichiarazione originaria i redditi, le perdite, le imposte lorde e le addizionali esposti nelle dichiarazioni integrative eventualmente presentate ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. 472/1997 e dell'art.2, comma 8, del DPR 322/1998;
- la differenza tra l'importo del maggior credito risultante dalla dichiarazione originaria e quello del minor credito emergente dalla dichiarazione integrativa è versata secondo le ordinarie modalità indicate dallo stesso articolo 8, sopra evidenziate;
- a livello normativo viene sancita l'indeducibilità delle imposte e dei contributi versati a seguito della richiesta integrazione.

Dichiarazione integrativa riservata

In alternativa alle modalità di presentazione dell'integrativa semplice sopra viste, l'art.8, comma 8 della Finanziaria 2003 prevede che i contribuenti possano presentare la dichiarazione integrativa in forma riservata ai soggetti convenzionati di cui all'art.19 del D.Lgs. 241/1997 (banche, Poste Italiane S.p.A. e concessionari), utilizzando lo stesso modello previsto per la dichiarazione presentata in modo ordinario, approvato con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2002. Sono esclusi, da questa particolare procedura, i soggetti che hanno omissso di presentare le dichiarazioni relativamente a tutti i periodi d'imposta interessati dall'integrazione.

I soggetti convenzionati sono, in tal caso, tenuti a:

- (a) rilasciare copia della dichiarazione integrativa ai contribuenti interessati comprovante l'avvenuta presentazione;
- (b) versare le maggiori somme dovute entro il **24 aprile 2003**, senza possibilità di effettuare, anche in questo caso, le compensazioni di cui all'articolo 17 del citato D.Lgs. 241/1997;
- (c) comunicare all'Agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo delle somme versate senza indicazione dei nominativi dei contraenti che hanno presentato la dichiarazione integrativa semplice.

I contribuenti sono tenuti, invece, a conservare la dichiarazione.

Si precisa, infine, che se si sceglie la modalità riservata per la presentazione della dichiarazione integrativa non è ammesso il pagamento rateale delle somme dovute, cosicché i soggetti convenzionati dovranno provvedere ad effettuare il pagamento in unica soluzione.

Effetti dell'integrativa semplice

La presentazione della dichiarazione integrativa (in forma ordinaria o in forma riservata) ed il pagamento delle maggiori imposte (con il rispetto del versamento minimo dei 300 Euro per ciascun periodo di imposta) dovute entro il **16 aprile 2003** comportano una serie di effetti, consistenti nella limitazione del potere di accertamento dei tributi e dei contributi, nell'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali, nonché nell'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e comuni.

Tali benefici operano entro determinati limiti quantitativi e temporali, ossia hanno effetto per ciascuna annualità oggetto di integrazione e limitatamente ai maggiori imponibili o alla maggiore imposta sul valore aggiunto risultanti dalle dichiarazioni integrative, aumentati del 100%, ovvero alle maggiori ritenute aumentate del 50% per ciascun periodo di imposta definito.

In particolare, gli effetti che derivano dal perfezionamento di tale forma di sanatoria sono:

(1) Preclusione dell'accertamento

Nello specifico, per ciascuna imposta e per ogni annualità oggetto di definizione, l'azione accertatrice può essere promossa solo quando il maggior reddito imponibile accertabile superi quello derivante dal cumulo tra il reddito originariamente dichiarato ed il maggior imponibile risultante dalla dichiarazione integrativa, aumentato quest'ultimo di una "franchigia" pari al 100% per ciascun periodo d'imposta. Ai fini IVA, l'accertamento può essere promosso solo quando la maggiore imposta accertabile superi quella indicata nella dichiarazione originaria, aumentata dell'integrazione e della franchigia, pari per ciascun periodo di imposta al 100% della maggiore IVA integrata. Per i sostituti di imposta tale franchigia è stabilita nella misura del 50% delle maggiori ritenute indicate nella dichiarazione integrativa semplice.

Da evidenziare, inoltre, che il calcolo della franchigia, ai fini delle imposte sui redditi, non è influenzato dal versamento minimo di 300 Euro che, come visto, è richiesto per l'efficacia della definizione. Ciò in quanto la stessa norma prevede che la franchigia venga calcolata sul maggiore imponibile o sulla minore perdita integrata. Allo stesso modo, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, in caso di versamento minimo dei 300 Euro, la franchigia deve, comunque, essere calcolata sulla maggiore IVA risultante dalla dichiarazione integrativa e non invece sull'importo versato (es. nel caso di integrativa presentata ai soli fini IVA, da cui emerge una maggiore imposta di 150 Euro, con un versamento dovuto di 300 Euro, la franchigia è sempre di 150 Euro, ossia il 100% della maggiore IVA integrata, pari a 150 Euro). Per gli esempi numerici forniti in tal ambito dall'Agenzia delle Entrate si rimanda la testo della circolare 12/E/2003 più volte citata.

(2) Estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali

L'estinzione, in particolare, opera sia con riguardo alle sanzioni principali sia a quelle accessorie ed in relazione ai redditi integrati aumentati della citata franchigia, per ciascuna imposta oggetto di integrazione e per ogni periodo di imposta definito.

(3) Esclusione della punibilita` per alcuni reati tributari e comuni

In particolare, l'esclusione, ad ogni effetto, della punibilita` opera per tutte le fattispecie di reato che sono state in precedenza elencate (cfr. il paragrafo della presente trattazione relativo alle cause ostative dell'integrativa semplice), con la specificazione che per i reati previsti dal Codice Penale e dal Codice Civile l'esclusione della punibilita` vale soltanto quando gli stessi siano stati commessi per eseguire o occultare i reati tributari (di cui al D.Lgs. 74/2000), ovvero per conseguire il profitto. Questi reati `connessi`, inoltre, devono riferirsi alla stessa pendenza o situazione tributaria (quindi, ad esempio, il perfezionamento della dichiarazione integrativa costituisce causa di non punibilita` per i reati di falso da cui sia derivata una dichiarazione fraudolenta o infedele). Nello stesso ambito, e` stabilito, poi, che l'esclusione della punibilita` non si applica in caso di esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa. Coerentemente a tali effetti scaturenti dal perfezionamento dell'integrativa semplice, lo stesso art.8 in esame, al comma 12, stabilisce che la presentazione delle dichiarazioni integrative non determina a carico dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate l'obbligo o la facolta` di elevare denuncia all'Autorita` giudiziaria (ai sensi dell'art.331 del Codice di Procedura Penale) e che l'integrazione non costituisce notizia di reato.

Gli effetti del perfezionamento della dichiarazione integrativa semplice sopra richiamati si applicano, ai sensi dello stesso art.8 in esame, comma 8, non solo al soggetto dichiarante, ma anche ai soggetti diversi da questo, se considerati possessori effettivi dei maggiori imponibili. Tale disposizione trova applicazione, in particolare, in caso di interposizione fittizia di persona.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate, per chiarire maggiormente la portata del dettato normativo sopra richiamato, ha ricordato che l'art.37, commi 3 e 4 del DPR 600/1973 consente agli uffici, in sede di rettifica o accertamento, di imputare al contribuente i redditi di cui altri appaiono titolari, quando viene dimostrato (anche in base a presunzioni gravi, precise e concordanti) che lo stesso e` l'effettivo possessore per interposta persona. In tali ipotesi, i soggetti interposti, che abbiano pagato le imposte poi attribuite all'effettivo titolare dei redditi, possono chiedere il rimborso, che potra` essere effettuato solo quando l'accertamento eseguito nei confronti del reale titolare dei redditi si e` reso definitivo e per l'importo non superiore all'imposta effettivamente riscossa dall'ufficio finanziario a seguito dell'accertamento.

In tal senso, l'art.8, comma 8, dispone, con riguardo alla fattispecie in esame, che, qualora il reddito oggetto di integrazione venga attribuito ad un soggetto diverso da quello che ha presentato la dichiarazione integrativa, gli effetti connessi con la presentazione di tale dichiarazione integrativa si trasmettono al possessore effettivo del reddito.

(4) Effetti ai fini contributivi e previdenziali

L'integrativa semplice, inoltre, produce effetti ai fini contributivi e previdenziali:

- sia relativamente alla posizione individuale propria del contribuente, quando l'integrazione riguardi tipologie di reddito soggette a contribuzione (es. redditi di impresa o di lavoro autonomo);
- sia in relazione alla posizione del sostituto d'imposta, se l'integrazione riguardi redditi imputabili a soggetti percipienti da assoggettare a contribuzione previdenziale.

Si sottolinea, infine, che i titolari di reddito di impresa che si siano avvalsi della integrativa semplice, nelle modalità sino ad ora evidenziate, hanno la facoltà di procedere alla regolarizzazione delle proprie scritture contabili, secondo la procedura e nel rispetto delle condizioni stabilite dall'art.14 della stessa legge 289/2002 (Finanziaria 2003), per il quale si rimanda all'apposita parte della presente trattazione.

Per i contribuenti che non si avvalgono, invece, dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi viene previsto (dall'art.10 della legge 289/2002), come in seguito evidenziato, il differimento di due anni dei termini per l'accertamento in materia di imposte sui redditi e dell'IVA.

DEFINIZIONE AUTOMATICA PER GLI ANNI PREGRESSI

(Art. 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Tutti i contribuenti, senza distinzioni, hanno la facoltà di definire in via automatica interamente la propria posizione fiscale, per tutte le imposte e per tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni sono scaduti entro il 31 ottobre 2002.

In sostanza, tale istituto permette la chiusura definitiva della posizione fiscale di qualsiasi tipologia di contribuente, per tutte le annualità per le quali non siano ancora decaduti al 1° gennaio 2003, data di entrata in vigore della Legge 289/2002, i termini per l'avvio di un'azione accertatrice.

La dichiarazione per la definizione automatica è presentata con le medesime modalità previste, per la dichiarazione integrativa, di cui all'art.8, ma a differenza di quest'ultima, non è finalizzata alla dichiarazione di maggiori imponibili, ma alla esposizione dei dati necessari per determinare le somme al cui pagamento sono subordinati gli effetti della dichiarazione.

Soggetti ammessi

Sono ammessi a definire automaticamente la propria posizione fiscale, per tutte le imposte, relativamente alle annualità per le quali le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2002, gli stessi soggetti ammessi all'integrativa semplice di cui all'art.8 della Legge Finanziaria 2003 (a cui si rinvia per un esame dettagliato), fatta eccezione per i sostituti d'imposta. Le ritenute di acconto, infatti, non possono costituire oggetto di definizione automatica.

Periodi d'imposta definibili

Per quanto riguarda l'ambito temporale, i contribuenti interessati, con esercizio coincidente con l'anno solare, possono sanare:

- ai fini delle imposte sui redditi e delle altre imposte, i periodi d'imposta dal 1997 al 2001, compreso il periodo relativo al 1996, in caso di omessa presentazione della dichiarazione;
- ai fini dell'IVA, i periodi d'imposta dal 1998 al 2001, compreso il periodo relativo al 1997, in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

La definizione deve pertanto interessare tutti i periodi d'imposta, inclusi quelli per i quali è stata omessa la presentazione della dichiarazione, compresi i periodi d'imposta per i quali il contribuente era legittimato a non presentare la dichiarazione stessa, perché ad esempio, non era stato prodotto alcun reddito. Ovviamente non sussiste l'obbligo di definizione automatica per il periodo di imposta in cui il contribuente non possedeva soggettività tributaria.

Per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, l'ultimo periodo di imposta definibile è quello relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2001.

Non necessariamente devono essere inclusi i periodi d'imposta per i quali al 1° gennaio 2003 sia stato notificato accertamento, processo verbale di constatazione o invito al contraddittorio.

Ambito di applicazione

La definizione automatica ha effetto ai fini delle seguenti imposte:

- imposte sui redditi (IRPEF, IRPEG) (ILOR per gli anni 1996 e 1997) e relative addizionali;
- imposte sostitutive;
- imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);
- contributo straordinario per l'Europa (di cui all'art.3, commi 194-203 della Legge 662/1996);
- imposta sul patrimonio netto delle imprese (per gli esercizi 1996 e 1997);
- imposta sul valore aggiunto (IVA).

Il dettato del comma 1 dell'art.9 fissa, in conformità con quanto stabilito in occasione della prima apparizione di tale istituto, (Legge 413/1991), l'obbligo di includere nella definizione automatica tutte le imposte relative a ciascun settore impositivo.

Come ribadito anche dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n.12/E, non v'è obbligo, ai fini della definizione delle imposte sui redditi e relative addizionali, nonché delle imposte assimilate a quelle sul reddito, quali le imposte sostitutive, l'IRAP, il contributo straordinario per l'Europa e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, di ricomprendere nella 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 come sopra individuate.

L'obbligo di richiedere la definizione per tutte le imposte relative a ciascun settore impositivo comporta, altresì, l'obbligo di versare tutte le imposte relative a ciascun settore impositivo che risultano dalla definizione.

Non possono formare oggetto di definizione automatica i redditi soggetti a tassazione separata e quelli conseguiti all'estero, ferma restando, per questi ultimi, la possibilità per il contribuente di avvalersi delle disposizioni sanatorie di cui all'art.8 della medesima Legge 289/2002.

A differenza della dichiarazione integrativa prevista dall'art. 8, la definizione automatica non ha effetto ai fini dei contributi previdenziali e dei contributi al servizio sanitario nazionale.

Ai fini del condono tombale, sono considerate valide anche le dichiarazioni tardive (presentate entro 90 giorni dalla scadenza ai sensi dell'articolo 2, comma 7 del DPR 322/98), ovviamente facendo salva l'applicazione delle sanzioni per il ritardo. In tal caso ai fini del calcolo degli importi dovuti per la definizione occorre far riferimento ai valori esposti in detta dichiarazione.

La definizione automatica non prevede per la società che accede alla definizione alcun obbligo di comunicazione ai soci, i quali potranno effettuare la definizione in modo autonomo. I soci che non si avvalgono della definizione di cui agli artt.8 e 9 della legge 289/2002 sono soggetti ai controlli da parte dell'amministrazione finanziaria che, a tal fine, potrà sottoporre a controllo la società che ha condonato i periodi di imposta, ai soli fini dell'accertamento dei redditi dei singoli soci.

Il versamento rispettivamente di **500 euro** per ciascuna annualità, per i soggetti congrui e coerenti, sulla base degli studi di settore o dei parametri, o di **700 euro**, per i soggetti congrui e non coerenti, effettuato dalla società, produce effetto, limitatamente ai redditi di partecipazione, anche sui singoli soci.

Cause Ostantive

Ai sensi del comma 14 dell'art.9, l'accesso alla procedura definitiva è interdetto qualora:

- a) alla data del 1° gennaio 2003, sia stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo ovvero avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA o dell'IRAP, nonché invito al contraddittorio di cui all'art.5 del D.Lgs. 218/1997, disciplinante l'accertamento con adesione, relativamente ai quali non è stata perfezionata la definizione ex art.15 della stessa Legge 289/2002 (che regola la definizione, tra gli altri, degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione).

In generale, per approfondimenti sul tema, si rimanda a quanto già esposto in relazione alle disposizioni di cui all'art.7 della Legge 289/2002, si ritiene, però, opportuno precisare che, anche ai fini della definizione automatica di cui all'art.9, la notifica entro il 1° gennaio 2003 di un processo verbale di constatazione, definibile ai sensi dell'art.15 della medesima Legge, produce effetti preclusivi, limitatamente all'annualità e al settore impositivo interessati dallo stesso verbale.

In tal caso, il contribuente deve avvalersi necessariamente della definizione di cui al citato art.15, ferma restando la facoltà di attivare altresì le procedure agevolative di cui agli artt.7, 8 e 9, relativamente a rilievi diversi.

Allo stesso modo, nell'eventualità di un avviso di accertamento "parziale" ai sensi dell'art.41-bis del DPR 600/1973 (ai fini delle imposte dirette) o dell'art.54, comma 5 del DPR 633/1972 (ai fini IVA), divenuto definitivo alla data del 1° gennaio 2003, il contribuente può usufruire della definizione automatica, a condizione che versi, entro la prima data di pagamento degli importi per la definizione, le somme dovute evidenziate nel predetto avviso, con esclusione delle sanzioni e degli interessi.

Altresì, per la definizione degli avvisi di accertamento "parziale", notificati entro il 1° gennaio 2003 e non interessati da ricorso giurisdizionale, deve necessariamente attivarsi la diversa procedura di cui all'art.15 della Legge 289/2002, riservata alla generalità degli avvisi di accertamento e, quindi, anche agli avvisi parziali.

- b) alla data di presentazione della dichiarazione per la definizione automatica (ovvero il 16 aprile 2003) sia stata esercitata l'azione penale, di cui il soggetto che presenta la dichiarazione ha avuto formale conoscenza, per gli illeciti tributari di cui agli artt.2, 3, 4, 5 e 10 del D.Lgs. 74/2000, ovvero per gli altri reati, di cui agli artt.482, 483,484, 485,489,490, 491-bis e 492 del Codice Penale e gli artt.2621, 2622, 2623 del Codice Civile, commessi per eseguire o occultare i reati tributari sopra indicati, ovvero per conseguirne il profitto.

Per approfondimenti si rimanda a quanto già esposto in relazione alle disposizioni di cui all'art.8 della Legge 289/2002;

- c) il contribuente abbia omissa la presentazione di tutte le dichiarazioni relative a tutti i tributi e per tutti i periodi d'imposta interessati alla disciplina di definizione automatica, dal 1997 al 2001, per il settore imposte dirette e assimilate, e dal 1998 al 2001 per l'IVA.

Anche per quanto riguarda la definizione automatica, questa non si perfeziona se fondata su dati non corrispondenti a quelli contenuti nella dichiarazione originariamente presentata ovvero se effettuata da soggetti per i quali valgono le cause ostantive sopra menzionate. Ed, in ogni caso, non si fa luogo al rimborso degli importi versati che, comunque, valgono quali acconti sugli importi che risulteranno eventualmente dovuti in base agli accertamenti definitivi.

Criteri di definizione

La definizione automatica si perfeziona con il pagamento delle somme precisate dalla norma entro il **16 aprile 2003**, e con la presentazione di una dichiarazione (il cui modello è stato approvato dal Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2003), da presentare entro lo stesso termine del **16 aprile 2003**, con la quale si chiede, a pena di nullità, la definizione automatica per tutte le imposte sopra considerate e concernente tutti i periodi per i quali i termini per la loro presentazione sono scaduti entro il 31 ottobre 2002.

In particolare, la dichiarazione con richiesta di definizione automatica per tutte le imposte e per tutti i periodi d'imposta va presentata (entro la data del **16 aprile 2003**) secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione integrativa di cui ai commi 3 e 4 dell'art.8 e pertanto o **in forma ordinaria** o **in forma riservata**.

1. Dichiarazione ordinaria

1.1 Modalità di presentazione della dichiarazione e di pagamento

La dichiarazione è presentata in via telematica direttamente ovvero avvalendosi degli intermediari abilitati di cui all'art.3 del DPR 322/1998 (banche, poste, ragionieri commercialisti, dottori commercialisti, consulenti del lavoro, CAF, ecc.).

Il pagamento delle somme dovute è effettuato mediante versamento unitario con utilizzo del mod.F24, esclusa ogni compensazione, entro il 16 aprile 2003.

1.2 Rateizzazione

In caso di importi dovuti complessivamente superiori a:

PERSONE FISICHE	3.000 euro
ALTRI SOGGETTI	6.000 euro

la legge stabilisce la possibilità di rateazione di tali eccedenze che possono essere versate in due rate, di pari importo, entro il **30 novembre 2003** ed entro il **20 giugno 2004**, entrambe maggiorate degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003.

In caso di omesso versamento nei termini delle somme dovute, la definizione non è inefficace ma ciò costituisce titolo per l'Amministrazione finanziaria per avviare la procedura di riscossione coattiva, con l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30% delle somme non versate, ridotta del 50% (pertanto pari al 15%) nel caso in cui il versamento avvenga entro i 30 giorni successivi alle rispettive scadenze, maggiorato degli interessi legali.

Come per il versamento delle imposte in caso di dichiarazione integrativa semplice, non trova applicazione l'istituto del ravvedimento di cui all'art.13 del D.Lgs 472/1997.

2. Dichiarazione riservata

2.1 Modalità di presentazione della dichiarazione e di pagamento

In alternativa alle modalità di dichiarazione e di versamento di cui al punto 1, i contribuenti interessati possono presentare entro il **16 aprile 2003** la dichiarazione in forma riservata ai soggetti convenzionati di cui all'art.19 del D.Lgs. 241/1997 (ovvero banche convenzionate).

Per chi si avvale della dichiarazione riservata e' esclusa la rateazione del versamento delle somme dovute, prevista invece per la dichiarazione ordinaria, nel caso in cui le somme dovute superino determinati importi.

Il meccanismo prevede che:

- le banche rilasciano agli interessati copia della ``dichiarazione riservata`` con richiesta di definizione automatica;
- le stesse provvedono al versamento ``per massa``, senza indicazioni nominative, delle maggiori somme dovute entro il successivo **24 aprile 2003**, con utilizzo del consueto mod.F24, esclusa ogni compensazione;
- e comunicano all'Agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo delle medesime somme senza indicazione dei nominativi dei soggetti che hanno presentato la ``dichiarazione riservata``.

3. Metodologie di calcolo

La definizione automatica si perfeziona con il versamento per ciascun periodo d'imposta di due distinti importi, uno ai fini delle imposte sui redditi e altri tributi sopra elencati, l'altro ai fini IVA. Ciascun importo deve essere distintamente calcolato, tenendo conto che sono previsti dei versamenti minimi.

3.1 Versamento ai fini delle imposte sui redditi ed altri tributi

Ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, del contributo straordinario per l'Europa e dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, deve essere versato un importo pari al 8% delle imposte lorde e delle imposte sostitutive risultanti dalla dichiarazione originariamente presentata.

Se ciascuna imposta lorda o sostitutiva, risultante dalla dichiarazione originaria, è di ammontare superiore a 10.000 euro, la percentuale applicabile all'eccedenza è pari al 6%. Se ciascuna imposta lorda o sostitutiva e' risultata di ammontare superiore a 20.000 euro, la percentuale applicabile all'eccedenza è pari al 4%.

A tal proposito, così sintetizza la Circolare n.12/E:

Aliquote applicabili per la definizione automatica (imposte sui redditi, addizionali sostitutive, IRAP e imposta sul patrimonio netto delle imprese)

Imposta lorda (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Maggiore imposta dovuta sull'ammontare massimo dello scaglione	Maggiore imposta dovuta sui redditi intermedi compresi negli scaglioni
Fino a 10.000 Euro	8%	800,00 Euro	8% sull'intero importo
10.000-20.000 Euro	6%	1.400,00 Euro	800,00 Euro + 6% sulla parte eccedente i 10.000,00 Euro
Oltre i 20.000 Euro	4%	-----	1.400,00 Euro + 4% sulla parte eccedente i 20.000 Euro

Il versamento deve comunque essere, per ciascun periodo d'imposta, pari **100 euro**, per le persone fisiche, le società semplici e generalmente per i tutti i soggetti titolari di redditi diversi da quelli d'impresa e da quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Le persone fisiche titolari di reddito d'impresa, gli esercenti arti e professioni, le società e le associazioni di cui all'art.5 del TUIR (società di persone e soggetti equiparati, associazioni tra

professionisti), nonché i soggetti di cui all'art.87 del TUIR (società di capitali, enti commerciali e non commerciali, società ed enti non residenti) devono versare importi minimi, anche relativamente ai periodi d'imposta in perdita o pareggio, variabili in relazione all'ammontare dei ricavi e dei compensi realizzati, come di seguito schematizzato:

TABELLA DEI MIMIMI	
IMPORTO	SOGGETTI
- 100 euro	a) persone fisiche e società semplici titolari di redditi diversi da quelli d'impresa e da quelli derivanti dall'esercizio di arti o professioni; b) soggetti IRPEG, articolo 87 lett. c) e d), del TUIR, se non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo
- 400 euro (se ricavi e compensi non superiori a 50.000 Euro)	c) persone fisiche titolari di reddito d'impresa d) esercenti arti e professioni
- 500 euro (se ricavi e compensi non superiori a 180.000 Euro)	e) società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR f) soggetti IRPEG articolo 87, lett. a) e b), del TUIR
- 600 euro (se ricavi e compensi superiori a 180.000 Euro)	g) soggetti IRPEG, articolo 87 lett. c) e d), del TUIR, se titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che per ricavi devono intendersi quelli definiti come tali nell'art.53 del TUIR e, nell'ipotesi di contemporaneo possesso in un medesimo periodo d'imposta di redditi d'impresa e di lavoro autonomo, per la determinazione dell'importo minimo da versare, occorre far riferimento alla somma complessiva dei ricavi e dei compensi.

Con l'introduzione del comma 3-bis all'art.9, il Legislatore ha stabilito, inoltre, che nel caso in cui i contribuenti abbiano dichiarato ricavi o compensi non inferiori a quelli determinabili in base agli "studi di settore" (con riferimento al ricavo puntuale) o ai "parametri accertativi" e che presentino, nel caso di "studi settore" anche la coerenza degli "indicatori economici" previsti dall'automatismo accertativo per l'attività economica svolta, la definizione può perfezionarsi mediante il versamento di una somma forfetaria pari a **500 euro per ciascuna annualità**.

Possono fruire della definizione anche i contribuenti esercenti un'attività per la quale è stato approvato uno studio di settore sperimentale.

Per contro, nel caso in cui i contribuenti abbiano dichiarato ricavi o compensi non inferiori a quelli determinabili in base agli "studi di settore" ma per i quali siano riscontrabili anomalie negli "indici di coerenza economica", la definizione può perfezionarsi mediante il versamento di una somma forfetaria pari a **700 euro per ciascuna annualità**.

L'art.9, comma 4, stabilisce, ancora, i criteri per la determinazione degli importi minimi dovuti dai soggetti titolari di redditi di partecipazione, ai quali sono imputati pro quota i redditi delle imprese familiari e delle società o associazioni di cui all'art.5 del TUIR, nonché dai coniugi che gestiscono l'azienda in comunione.

In particolare, i predetti importi minimi devono essere ripartiti proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili. Deve, innanzi tutto, farsi riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi o compensi dichiarati dalla società o associazione e dall'imprenditore individuale (titolare dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale), determinando, in riferimento a tale valore, l'importo minimo che sarà ripartito tra i soci in proporzione alla propria quota di partecipazione.

In nessun caso l'importo minimo dovuto da ciascuno dei predetti soggetti può risultare inferiore a **200 euro**.

Qualora il contribuente possieda, in aggiunta ai redditi di partecipazione, redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e/o redditi di impresa per quali risultano applicabili importi minimi di diverso ammontare deve essere versato quello più elevato.

Per i periodi chiusi in perdita o in pareggio la definizione automatica si perfeziona mediante il versamento degli importi minimi previsti.

L'rt. 9, comma 7 prevede l'irrelevanza delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie per le quali non ci si avvale dell'affrancamento mediante il pagamento di una imposta sostitutiva del 10%. In caso contrario tali perdite non possono essere portate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi anche se gli stessi sono oggetto di definizione. In quest'ultimo caso è necessario procedere al ricalcolo dell'imposta lorda sommando all'imponibile dichiarato l'ammontare della perdita realizzata.

Il ricalcolo dell'imponibile non occorre qualora:

- trattasi di perdite divenute definitive (riferite a periodi non rettificabili);
- ci si avvalga della facoltà di versare un'imposta pari al 10% delle perdite stesse. In tal caso il contribuente può optare di riportare anche solo una parte della perdita pagando il 10% di solo tale minore importo;
- trattasi di perdite derivanti dall'applicazione della Tremonti bis (art. 4, legge 383/2001).

3.2 Versamento ai fini I.V.A.

Ai fini dell'I.V.A., la definizione automatica si perfeziona con il versamento di un importo pari alla somma del 2% dell'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle 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.

Se l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate dal contribuente supera l'ammontare di 200.000 euro, la percentuale applicabile alla eccedenza è pari al 1,5% e se altresì supera l'ammontare di 300.000 euro, la percentuale applicabile alla eccedenza è pari all'1%. Allo stesso modo, se l'imposta detratta supera l'ammontare di 200.000 euro, la percentuale applicabile alla eccedenza è pari al 1,5%, mentre se supera l'ammontare di 300.000 euro, la percentuale applicabile alla eccedenza è pari all'1%.

Aliquote applicabili per la definizione automatica (IVA)

Imposta relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate dal contribuente e per le quali l'imposta è divenuta esigibile (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Maggiore imposta dovuta sull'ammontare massimo dello scaglione	Maggiore imposta dovuta sui redditi intermedi compresi negli scaglioni
Fino a 200.000 Euro	2%	4.000,00 Euro	2% sull'intero importo
200.000-300.000 Euro	1,5%	5.500,00 Euro	4.000,00 Euro + 1,5% sulla parte eccedente i 200.000,00 Euro
Oltre i 300.000 Euro	1%	-----	5.500,00 Euro + 1% sulla parte eccedente i 300.000 Euro

Imposta detratta (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Maggiore imposta dovuta sull'ammontare massimo dello scaglione	Maggiore imposta dovuta sui redditi intermedi compresi negli scaglioni
Fino a 200.000 Euro	2%	4.000,00 Euro	2% sull'intero importo
200.000-300.000 Euro	1,5%	5.500,00 Euro	4.000,00 Euro + 1,5% sulla parte eccedente i 200.000,00 Euro
Oltre i 300.000 Euro	1%	-----	5.500,00 Euro + 1% sulla parte eccedente i 300.000 Euro

Anche in questo settore impositivo, il versamento minimo delle maggiori imposte deve comunque essere, in ciascun periodo d'imposta, differenziato in relazione al volume d'affari del contribuente, come di seguito schematizzato:

TABELLA DEI MIMIMI	
IMPORTO	SOGGETTI
- 500 euro	- soggetti con volume d'affari fino a 50.000 Euro
- 600 euro	- soggetti con volume d'affari compreso fra 50.000 e 180.000 Euro
- 700 euro	- soggetti con volume d'affari superiore a 180.000 Euro

L'Amministrazione finanziaria precisa che tali importi minimi sono dovuti in misura fissa e non vanno ragguagliati all'anno, anche nell'ipotesi di periodo d'imposta superiore o inferiore a 12 mesi.

4. Omessa dichiarazione

Nel caso di omessa presentazione delle dichiarazioni per i tributi interessati alla definizione automatica e' dovuto, per ciascuna dichiarazione omessa e per ciascuna annualità, un importo pari a:

- **1.500 euro** per le persone fisiche;
- **3.000 euro**, per le società e le associazioni di cui all'art. 5 del T.U.I.R. (società di persone e soggetti equiparati, associazioni tra professionisti) e per i soggetti di cui all'art. 87 del T.U.I.R. (società di capitale, enti commerciali e non commerciali, società ed enti non residenti).

Tali importi sono dovuti dal soggetto dichiarante, per ciascun settore impositivo che si intenda definire. Se nell'ambito dello stesso settore impositivo la dichiarazione è stata presentata solo per un tributo la definizione di tale settore impositivo avviene con il versamento del maggiore degli importi calcolati sulla base delle aliquote previste dall'art.9 e gli importi per l'omessa dichiarazione.

La definizione automatica non si perfeziona quando la dichiarazione sia presentata da soggetti non ammessi (come, per esempio, i sostituti d'imposta), oppure si fondi su dati che non corrispondono a quelli indicati nella dichiarazione originaria. In questi casi non e' effettuato il rimborso delle somme versate. Gli importi corrisposti dal contribuente, tuttavia, rilevano come acconto sulle somme eventualmente dovute a seguito del futuro accertamento definitivo.

Nel caso in cui il contribuente abbia presentato, ai sensi dell'art.2, comma 8-bis del DPR 322/1998, una dichiarazione integrativa a proprio favore dopo il 30 settembre 2002, gli effetti favorevoli della

medesima si intendono non prodotti qualora egli si avvalga della definizione automatica in esame. In relazione a ciò, al comma 16 dell'art.9, e' chiarito che gli importi dovuti per la definizione sono calcolati sulla base della dichiarazione originaria

Effetti della definizione

La definizione automatica, presentata in forma ordinaria o in forma riservata, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione, con riferimento alla spettanza delle deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o con riferimento all'applicabilità di esclusioni.

Da ciò consegue, comunque, che:

- a) l'Amministrazione potrà procedere alla liquidazione delle imposte e al controllo formale ai sensi, rispettivamente, dell'art.36-bis e dell'art.36-ter del DPR 600/1973, nonché al controllo delle dichiarazioni IVA, ai sensi dell'art. 54-bis del DPR 633/1972;
- b) le eventuali variazioni dei dati dichiarati non rilevano ai fini del calcolo delle maggiori imposte dovute.

La definizione automatica non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate e non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, ne' per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate.

Il pagamento degli importi stabiliti dalla norma e la presentazione della dichiarazione altresì comportano:

- (1) la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario, limitatamente alle annualità ed ai tributi oggetto del condono.

L'Amministrazione finanziaria precisa che e' fatta, comunque, salva la possibilità di procedere ad accertamenti relativi ai redditi soggetti a tassazione separata, salvo che riguardo ad essi il contribuente, avendone la facoltà, abbia optato per la tassazione ordinaria nella dichiarazione originaria ovvero abbia, per tali redditi, presentato dichiarazione integrativa semplice.

- (2) L'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, ivi comprese quelle accessorie;
- (3) L'esclusione della punibilità per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del D.Lgs. 74/2000, tranne che per i procedimenti in corso;
- (4) L'esclusione ad ogni effetto della punibilità per gli altri reati, di cui agli artt.482, 483,484, 485,489,490, 491-bis e 492 del Codice Penale e gli artt.2621, 2622, 2623 del Codice Civile, commessi per eseguire o occultare i reati tributari sopra indicati, ovvero per conseguirne il profitto, tranne che per i procedimenti in corso (per l'individuazione si rinvia a quanto precisato per l'integrativa semplice di cui all'art.8).

La predetta esclusione non si applica in caso d'esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione per la definizione automatica

Gli effetti descritti si producono anche nel caso di presentazione di dichiarazione integrativa riservata. In caso di accesso, ispezione o verifica, ovvero di altra attività di controllo fiscale, il soggetto che ha presentato detta "dichiarazione riservata" può opporre agli organi competenti gli effetti preclusivi, estintivi e di esclusione della punibilità sopra menzionati, con invito a controllare la congruità delle somme versate ai fini della definizione e indicate nella medesima dichiarazione.

Regolarizzazione delle scritture contabili

I contribuenti titolari di redditi di impresa che si siano avvalsi della definizione automatica prevista dall'art. 9 hanno la facoltà di regolarizzare le proprie scritture contabili. Si rinvia in proposito alla illustrazione dell'art. 14 della legge. In ogni caso l'esclusione dalla punibilità per i reati extratributari previsti dal codice penale opera a condizione che il contribuente effettui la regolarizzazione contabile con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 6% dei valori o maggiori valori iscritti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002.

DEFINIZIONE DEI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI

(Art. 9-bis della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'art.9-bis dispone che, nell'ipotesi in cui il contribuente obbligato (o il sostituto d'imposta) abbia debitamente presentato le dichiarazioni annuali entro il termine del 31 ottobre 2002, ma non abbia provveduto al versamento delle relative imposte o ritenute (il cui termine è scaduto anteriormente al 31 ottobre 2002), questi potrà provvedere al pagamento delle stesse (maggiorate di un importo, a titolo di interessi, a decorrere dal giorno successivo a quello di scadenza originaria, pari del 3% annuo) entro il **16 aprile 2003** senza l'applicazione delle sanzioni di cui all'art.13 del D.Lgs. 471/1997 (sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato).

Ambito di applicazione

Rientrano nel disposto della norma:

- le imposte e le ritenute, riconducibili a dichiarazioni debitamente presentate entro il termine del 31 ottobre 2002, non versate alle previste scadenze (precedenti al 31 ottobre 2002);
- le imposte e le ritenute riconducibili a dichiarazioni debitamente presentate entro il termine del 31 ottobre 2002, versate, anche prima dell'entrata in vigore della finanziaria 2003, ovvero il 1° gennaio 2003, ma in ritardo rispetto alle previste scadenze (precedenti al 31 ottobre 2002).

In tal caso, se, in occasione dei versamenti eseguiti (prima del 16 aprile 2003), non siano stati versati, in aggiunta alle imposte ed alle ritenute, in tutto o in parte, gli interessi del 3%, per questi ultimi dovrà effettuarsi un versamento integrativo entro il 16 aprile 2003 ;

- le imposte e le ritenute, omesse o versate in ritardo, riconducibili solo a dichiarazioni annuali presentate entro il termine del 31 ottobre 2002;
- le imposte e le ritenute omesse, sia espone in dichiarazione direttamente dal contribuente sia emerse a seguito di liquidazione effettuata ai sensi degli artt.36-bis del DPR 600/1973 (ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP) e 54-bis del DPR 633/1972 (ai fini IVA) che, per espressa disposizione normativa, sono equiparati ai dati dichiarati o emergenti dalla dichiarazione;
- le imposte e ritenute liquidate in base alla dichiarazione presentata prima dell'entrata in vigore del citato D.Lgs.241/1997, a condizione che tali imposte e ritenute siano conseguenza delle stesse operazioni di liquidazione previste dagli artt.36-bis del DPR 600/1973 e 54-bis del DPR 633/1972, nella versione rispettivamente modificata o introdotta dal citato D.Lgs. 241/1997.
- le imposte e le ritenute non versate, iscritte in ruoli già emessi, le cui rate non siano scadute alla data del 16 aprile 2003, secondo il disposto del comma 2 dell'art. 9-bis che dispone la disapplicazione delle sanzioni di cui all'art.13 del D.Lgs.471/1997 ai contribuenti ed ai sostituti d'imposta che le abbiano pagate o provvedano a pagarle, alle relative scadenze.

Ai fini dell'individuazione delle rate non scadute delle somme iscritte a ruolo, nella Circolare n.12/E, l'Amministrazione finanziaria precisa che, ai fini della scadenza della rata richiamata ai sensi del comma 2 dell'art.9-bis, occorre riferirsi al 60° giorno successivo alla notificazione della cartella stessa, ai sensi dell'art.25 del DPR 600/1973 che stabilisce che il pagamento della cartella deve avvenire nel termine di 60 giorni dalla notifica.

Rientra nell'ambito applicativo della norma anche l'ipotesi del pagamento rateale delle somme iscritte a ruolo, disciplinato dall'articolo 19 del DPR 602/1973, disposto dall'ufficio competente, su richiesta del contribuente, in caso di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso contribuente, fino ad un massimo di 60 rate mensili. In questo caso, ai fini dell'individuazione della scadenza delle rate ai sensi del comma 2 dell'art.9-bis, il termine cui fare riferimento è rappresentato proprio dall'ultimo giorno del mese.

Il beneficio in esame compete limitatamente alle sanzioni correlate ad omessi o tardivi versamenti iscritti in ruoli, il cui termine scade non prima del 16 aprile 2003, a condizione che gli stessi siano stati già emessi (ovvero resi esecutivi) alla data del 1° gennaio 2003.

In tal caso, la definizione si perfeziona con il versamento, alla prevista scadenza del ruolo (non oltre il 16 aprile 2003), delle imposte o ritenute e relativi interessi ovvero, nel caso di sanzioni iscritte a ruolo per tardivo versamento, soltanto gli interessi iscritti a ruolo.

La definizione spetta anche con riferimento alle rate già scadute alla data del 16 aprile 2003, nell'ipotesi in cui i contribuenti o i sostituti d'imposta dimostrino che il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle imposte e delle ritenute è stato causato da fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria prima del 31 dicembre 2002.

Se, infine, gli omessi, carenti o tardivi versamenti sono stati iscritti in ruoli affidati al concessionario per la riscossione entro il 31 dicembre 2000, il contribuente ha facoltà di definire il ruolo secondo le modalità indicate nel citato art.12 della stessa Legge finanziaria 2003 (Definizione dei carichi di ruolo pregressi).

Rateizzazione

In caso di importi dovuti per ciascun periodo d'imposta complessivamente superiori a:

PERSONE FISICHE	3.000 euro
ALTRI SOGGETTI	6.000 euro

la legge stabilisce la possibilità di rateazione di tali eccedenze che possono essere versate in tre rate, di pari importo, entro il **30 novembre 2003** (che diventa 1° dicembre 2003 in considerazione del fatto che il 30 novembre 2003 cade di domenica), entro il **20 giugno 2004** ed entro il **30 novembre 2004**.

Gli importi eccedenti devono essere maggiorati degli interessi legali del 3%, decorrenti dal 17 aprile 2003. E questi ultimi vanno calcolati, secondo il metodo commerciale, in base alla seguente formula:

C x i x (gg / 360)	
C =	Capitale, ossia l'importo dovuto rateizzato
i =	Tasso d'interesse legale (3%)
gg =	Numero dei giorni decorrenti dal 17 aprile 2003 fino al giorno del pagamento della prima rata (ogni mese è considerato di 30 giorni)

Modalità di definizione

Per avvalersi di tale istituto, i soggetti interessati sono tenuti a presentare una dichiarazione integrativa (il cui modello è stato approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2003), in via telematica, direttamente o avvalendosi di intermediari abilitati di cui all'art.3 del DPR 322/1998 (dottori commercialisti, ragionieri commercialisti, caf, etc.), indicando in un apposito prospetto le imposte o le ritenute dovute per ciascun periodo d'imposta e i dati del versamento effettuato.

Nel caso di definizione di importi già iscritti a ruolo, è necessario indicare anche gli estremi identificativi della cartella di pagamento.

Sulla base degli importi emergenti dalle dichiarazioni integrative, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria provvederanno:

- allo sgravio delle sanzioni iscritte a ruolo, ovvero al loro annullamento se ne è stato intimato il pagamento e lo stesso non è stato eseguito alla data del 16 aprile 2003 e sempre che la mancata esecuzione dello stesso non dipenda da morosità del contribuente.
- al rimborso delle sanzioni pagate sempre a partire dal 16 aprile 2003, anche nel caso in cui i contribuenti o i sostituti d'imposta dimostrino che il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle stesse sia causato da fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria prima del 31 dicembre 2002.

PROROGA DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO PER I SOGGETTI CHE NON HANNO ADERITO ALLE SANATORIE

(Art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Nei confronti dei soggetti che non hanno aderito alle principali forme di sanatoria fiscale disciplinate dalla Finanziaria 2003, in particolare dall'art.7 (Definizione automatica di redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione), dall'art.8 (Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi) e dall'art.9 (Definizione automatica per gli anni pregressi), è stabilita la proroga di due anni dei termini di accertamento relativi alle imposte sul reddito (art.43 del DPR 600/1973) e all'IVA (art.57 del DPR 633/1972).

Inoltre, in merito all'integrativa semplice, di cui all'art.8 della stessa legge 289/2002, tenuto conto che questa può riferirsi anche a singole imposte e a singoli periodi di imposta, la proroga del termine per l'accertamento opera nei riguardi delle imposte e dei periodi che non sono stati oggetto di integrazione.

Per maggior chiarezza si riportano di seguito le tabelle relative ai termini di accertamento, rispettivamente per le imposte sul reddito e per l'IVA, evidenziando l'effetto della proroga disposta dall'art.10 della legge Finanziaria.

Termini di accertamento per le dichiarazioni dei redditi

Periodo d'imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento per le dichiarazioni presentate	Termine prorogato	Termine di accertamento per le dichiarazioni omesse	Termine prorogato
1996				2003	2005
1997	1998	2003	2005	2004	2006
1998	1999	2003	2005	2004	2006
1999	2000	2004	2006	2005	2007
2000	2001	2005	2007	2006	2008
2001	2002	2006	2008	2007	2009

Termini di accertamento per le dichiarazioni IVA

Periodo d'imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento per le dichiarazioni presentate	Termine prorogato	Termine di accertamento per le dichiarazioni omesse	Termine prorogato
1997				2003	2005
1998	1999	2003	2005	2004	2006
1999	2000	2004	2006	2005	2007
2000	2001	2005	2007	2006	2008
2001	2002	2006	2008	2007	2009

DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA, CATASTALE, SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E SULL'INVIM

(Art. 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

La Finanziaria 2003, in particolare all'art.11, consente una specifica definizione agevolata anche ai fini delle imposte indirette, che, come visto in precedenza sono escluse, fatta eccezione per l'IVA, dalle procedure di sanatoria fiscale già descritte.

Si tratta, in particolare, di tre distinte definizioni, attraverso le quali i contribuenti possono procedere a:

- (1) definire i valori o gli incrementi di valore dei beni dichiarati negli atti ovvero nelle denunce o dichiarazioni;
- (2) adempiere alle formalità di registrazione o di presentazione delle denunce o dichiarazioni in precedenza omesse, pagando i relativi tributi senza sanzioni né interessi.
- (3) definire le violazioni relative all'applicazione dei benefici fiscali su atti, scritture denunce e dichiarazioni.

1. Definizione dei valori dichiarati

Il comma 1 dell'art.11 permette al contribuente, che presenti un'apposita istanza entro il **16 aprile 2003**, di definire, con l'aumento del 25%, i valori, nonché gli incrementi di valore, di beni assoggettabili a procedimento di valutazione da parte degli Uffici, dichiarati in precedenza negli atti, nelle denunce o nelle dichiarazioni. Il beneficio tributario, inoltre, trova applicazione anche nel caso in cui nell'atto o nella denuncia non sia stato indicato il corrispettivo o il valore imponibile e vi

abbia provveduto, a norma di legge, l'Ufficio competente (il valore indicato da quest'ultimo è, infatti, da ritenersi sostitutivo di quello omissso dal contribuente).

La definizione opera, in particolare, ai fini delle **seguenti imposte**:

- imposta di registro;
- imposta ipotecaria;
- imposta catastale;
- imposta sulle successioni;
- imposta sulle donazioni;
- imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM). In tal ambito è compresa anche l'imposta sostitutiva dell'INVIM (di cui all'art.11, comma 3, del D.L. 79/1997, convertito nella legge 140/1997), poiché la stessa sostituisce l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili nei trasferimenti per successione dei diritti di proprietà e diritti di godimento sugli immobili

e con riferimento ai **rapporti tributari relativi** a:

- atti pubblici formati entro il 30 novembre 2002;
- scritture private autenticate entro il 30 novembre 2002;
- scritture private registrate entro il 30 novembre 2002;
- denunce presentate entro il 30 novembre 2002;
- dichiarazioni (ad esempio di successione) anch'esse presentate entro il 30 novembre 2002.

In tal ambito, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, è da sottolineare che condizione essenziale, affinché si possa procedere alla definizione agevolata in esame, è che alla data del 31 dicembre 2002 non sia stato notificato avviso di rettifica del valore dichiarato e di liquidazione della maggiore imposta, ovvero che, con riferimento agli atti sopra elencati, il contribuente non abbia ricevuto, sempre alla stessa data, invito al contraddittorio, per il quale non sia intervenuta la definizione (art.11, D.Lgs. 218/1997). In questi casi, infatti, si rientra nel campo applicativo dell'art.15 della stessa legge Finanziaria, a cui si rimanda per un esame dettagliato.

Per quanto attiene ai **``valori definibili``**, la circolare n.3/E/2003 esplicita che la definizione agevolata riguarda esclusivamente il valore dei beni (nonché l'incremento di valore) per il quale l'Ufficio competente può esercitare l'attività di accertamento ed emettere, quindi, l'avviso di rettifica e di liquidazione delle maggiori imposte, secondo le singole leggi di imposta (in particolare: art.52, comma 1, DPR 131/1986 per l'imposta di registro; art.34, comma 1, del D.Lgs. 346/1990 per l'imposta sulle successioni e donazioni; art.13, comma 1, del D.Lgs. 347/1990 per le imposte ipotecaria e catastale; art.20, comma 1, del DPR 643/1972 per l'INVIM).

In tal ambito, la definizione automatica spetta anche se chiesta solo per alcuni dei beni, oggetto dell'atto o della dichiarazione, assoggettabili a valutazione (ad esempio se in una successione sono presenti diversi terreni edificabili ed un'azienda, la definizione agevolata può essere chiesta anche per uno solo dei terreni edificabili).

Restano **esclusi** dalla definizione agevolata i valori dei beni non suscettibili di accertamento da parte degli uffici impositori e, quindi, quelli determinati con criteri automatici. Più in particolare è escluso il valore degli immobili non ancora iscritti al catasto edilizio e urbano con attribuzione di rendita, per i quali il contribuente abbia chiesto l'applicazione del criterio tabellare di determinazione del valore (mediante l'utilizzo delle rendite catastali).

In tal caso, infatti, non vi è un procedimento di valutazione, poiché l'Ufficio delle Entrate non esercita un potere di accertamento, ma si limita a chiedere al contribuente la maggiore imposta dovuta a seguito della determinazione del valore, sulla base della rendita catastale attribuita all'immobile dagli Uffici del catasto.

Per **accedere alla definizione**, il contribuente interessato deve presentare entro il **16 aprile 2003** un'apposita istanza, dalla quale risulti la volontà di definire il valore dichiarato nell'atto, mediante l'aumento del 25% dello stesso. In base alla suddetta istanza, l'Ufficio competente provvederà a liquidare ed a notificare l'avviso di liquidazione delle imposte dovute (calcolate, appunto, sul valore dichiarato nell'atto aumentato del 25%), senza applicare sanzioni ed interessi. Entro 60 giorni dal ricevimento dell'avviso di liquidazione, il contribuente deve, quindi, provvedere al pagamento di quanto dovuto.

In particolare, i soggetti interessati devono:

- presentare apposita istanza in carta semplice, o spedirla in plico raccomandato, con avviso di ricevimento, entro il **16 aprile 2003** all'Ufficio delle Entrate presso il quale è stata presentata la dichiarazione o registrato l'atto in relazione al quale si chiede la definizione;
- indicare i dati anagrafici (nome, cognome, denominazione sociale, luogo e data di nascita, residenza, sede legale, codice fiscale e partita IVA);
- indicare gli elementi identificativi dell'atto o della dichiarazione (ad esempio estremi di registrazione dell'atto, notaio, data di stipula, estremi di presentazione delle dichiarazioni);
- richiedere la definizione agevolata mediante l'aumento del 25% del valore dichiarato in atto, specificando i beni per i quali si intende addivenire alla definizione agevolata, il valore degli stessi e i tributi interessati. In tal ambito è da sottolineare che la definizione agevolata dell'imposta di registro è inscindibile da quella concernente le imposte ipotecaria e catastale, così come la definizione agevolata dell'imposta di successione è inscindibile da quella concernente l'imposta sostitutiva dell'INVIM e le suddette imposte ipotecarie e catastali. Viceversa, per gli atti a titolo oneroso è possibile definire l'imposta INVIM separatamente dalle imposte di registro ipotecarie e catastali;
- dichiarare di non aver ricevuto avviso di accertamento e liquidazione delle imposte o invito al contraddittorio alla data del **31 dicembre 2002**;
- firmare l'istanza e apporre la data;
- versare l'imposta entro **60 giorni** dal ricevimento dell'avviso di liquidazione dell'imposta dovuta, che l'Ufficio competente avrà provveduto a notificare sulla base dell'istanza presentata dallo stesso contribuente. L'omesso pagamento entro tale termine comporta l'inefficacia della domanda.

La definizione agevolata, infine, conseguente al versamento dei tributi richiesti dall'Ufficio, ha efficacia nei confronti di tutti i coobbligati (ad esempio alienante ed acquirente, coeredi ecc.) per i medesimi tributi. La pretesa tributaria, quindi, deve ritenersi soddisfatta nei confronti di tutti i coobbligati, anche quando l'istanza di condono sia stata presentata e assolta la relativa imposta da uno solo di essi.

Le violazioni relative all'applicazione delle agevolazioni fiscali in relazione ai medesimi atti o dichiarazioni, formati, presentati o registrati entro il 30 novembre 2002 possono essere definite con il pagamento delle maggiori imposte, presentando entro il **16 aprile 2003** istanza con dichiarazione di non voler beneficiare delle agevolazioni richieste.

Nell'ipotesi in cui non si provveda a definire con tale sanatoria i valori dichiarati, i termini per la rettifica e per la liquidazione delle maggiori imposte sono prorogati di due anni.

2. Adempimento delle formalità omesse

Come già evidenziato, oltre a concedere la possibilità di definire i valori, o i maggior valori, dichiarati negli atti, l'art.11, al comma 4, stabilisce che, se alla data del 1° gennaio 2003 siano decorsi i termini per la registrazione ovvero per la presentazione delle denunce o dichiarazioni, non sono dovute sanzioni e interessi, qualora il contribuente provveda all'adempimento delle formalità omesse ed al pagamento dei relativi tributi entro il 16 aprile 2003.

In particolare, possono usufruire di tale agevolazione tutti coloro che al 1° gennaio 2003 non hanno ancora adempiuto alle formalità di registrazione o alla presentazione delle dichiarazioni e denunce e provveduto ad eseguire il relativo pagamento. Da ciò deriva, quindi, che gli atti ammessi alla definizione sono quelli per i quali alla suddetta data risulta omessa la registrazione o la presentazione (ed il pagamento dell'imposta dovuta), mentre risultano esclusi quelli già presentati agli Uffici entro il **31 dicembre 2002**.

In sostanza, il contribuente può adempiere alle suddette formalità e versare tutti i tributi dovuti alla registrazione o alla presentazione entro il 16 aprile 2003, con il beneficio di non dover applicare sugli importi dovuti le sanzioni e gli interessi.

3. Definizione delle violazioni relativi all'applicazione dei benefici fiscali.

E' consentita la definizione agevolata, con il pagamento della sola maggiore imposta, senza sanzioni ed interessi, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, delle violazioni in materia di agevolazioni tributarie (es. prima casa) inerenti atti pubblici formati e a scritture private autenticate entro il 30 novembre 2002 e a scritture private non autenticate registrate o dichiarazioni e denunce presentate entro la stessa data.

Entro il 16 aprile 2003 il contribuente deve presentare istanza con le medesime modalità previste per la definizione dei valori dichiarati con incremento del 25%, dichiarando di non voler beneficiare delle agevolazioni in precedenza richieste. La definizione è ammessa solo se entro il 31 dicembre 2002 non sia stato notificato avviso di liquidazione delle maggiori imposte per diniego o decadenza delle agevolazioni tributarie.

DEFINIZIONE DEI CARICHI DI RUOLO PREGRESSI

(Art. 12 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'art.12 della legge finanziaria 2003 consente la possibilità di definire in maniera agevolata i rapporti derivanti dalla richiesta di pagamento di somme incluse in ruoli emessi da Uffici statali ed affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione entro il **31 dicembre 2000**.

In tal ambito rientrano tutti i ruoli (compresi quelli con cui, ad esempio, si chiede il pagamento di sanzioni non correlate ai tributi) purché emessi da Uffici statali (fatta eccezione, quindi, di quelli formati ad esempio dagli enti locali) ed affidati, entro il **31 dicembre 2000**, ai concessionari per provvedere all'emissione ed alla notifica della cartella di pagamento, nonché all'avvio delle procedure esecutive.

Inoltre, come precisato nella circolare ministeriale n.12/E/2003, possono essere definiti con la procedura in esame anche quei ruoli oggetto di controversie pendenti, che risultano definibili ai sensi dell'art.16 della stessa legge 289/2002 (con la "chiusura delle liti fiscali pendenti"). In

particolare, nel caso in cui oggetto della lite pendente sia il medesimo ruolo definibile con l'art.12 ed il contribuente scelga quest'ultima procedura di sanatoria, l'intervenuta definizione del ruolo comporterà l'estinzione anche della controversia. Nel caso in cui, invece, oggetto della lite pendente sia l'avviso di accertamento in base al quale è stato emesso il ruolo, la definizione di quest'ultimo con la procedura dell'art.12, non comporterà l'estinzione della controversia. Quest'ultima, infatti, proseguirà in ogni caso il suo iter ordinario e, ai fini della liquidazione delle somme eventualmente dovute all'esito del procedimento, gli importi iscritti nei ruoli definiti ai sensi dell'articolo 12 si considereranno interamente versati.

Riguardo agli adempimenti richiesti al contribuente per l'estinzione dei debiti iscritti a ruolo, la norma in esame prevede la sottoscrizione da parte dello stesso di un apposito atto (il cui modello è in corso di approvazione) entro il **16 aprile 2003**, con il contestuale **pagamento**, senza applicazione degli interessi di mora, di un importo pari all'**80%** delle seguenti somme:

- il 25% dell'importo iscritto a ruolo (capitale, interessi e sanzioni);
- le somme dovute al concessionario a titolo di rimborso delle spese dallo stesso sostenute per l'espletamento di procedure esecutive.

Il restante **20%** degli importi di cui sopra deve essere versato **entro il 16 aprile 2004**.

In particolare, gli adempimenti variano a seconda del periodo in cui il ruolo definibile è stato affidato al concessionario:

- **per i ruoli consegnati al concessionario tra il 1° gennaio 1997 ed il 31 dicembre 2000:** saranno gli stessi concessionari ad inviare ai contribuenti un invito ad avvalersi della procedura agevolativa, unitamente al bollettino postale per effettuare il versamento. La comunicazione del concessionario deve elencare analiticamente gli importi iscritti a ruolo e non pagati, mentre il bollettino di pagamento accluso deve riportare l'importo da versare;
- **per i ruoli affidati al concessionario prima del 1° gennaio 1997:** non c'è un analogo obbligo per i concessionari di inviare la comunicazione ai contribuenti. In tal caso, questi ultimi devono recarsi direttamente agli sportelli dei concessionari per sottoscrivere l'atto ed effettuare contestualmente il pagamento dell'80% delle somme dovute, entro il 16 aprile 2003.

Sia il modello dell'atto, sia le modalità di versamento delle somme dovute, devono essere stabilite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in corso di emanazione.

Infine, nelle ipotesi di maggiore rateazione in atto ovvero di effettuazione di pagamenti parziali delle somme iscritte a ruolo, la definizione in argomento trova applicazione limitatamente agli importi che risultano ancora da pagare alla data del versamento effettuato ai sensi dell'art.12 in esame.

Con specifico riferimento alle maggiori rateazioni, inoltre, l'Agenzia ha precisato che:

- nel computo delle somme dovute per la definizione agevolata, non dovranno, naturalmente, essere considerati gli importi relativi al carico residuo di interessi;
- le garanzie eventualmente prestate, a fronte del rilascio della dilazione, potranno essere svincolate previo assenso dell'Ufficio che ha emesso il ruolo, cui dovrà essere fornita l'attestazione del concessionario circa il corretto assolvimento degli obblighi connessi alla definizione.

DEFINIZIONE DEI TRIBUTI LOCALI

(Art. 13 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'art.13 della Finanziaria 2003 riconosce agli Enti locali (Regioni, Province e Comuni) la facoltà di stabilire (con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a

disciplinare i tributi stessi) eventuali riduzione di imposte e tasse loro dovute, nonché l'esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni, nelle ipotesi in cui i contribuenti provvedano, entro un termine appositamente fissato da ciascun Ente (comunque non inferiore a 60 giorni dalla data di emanazione dello stesso atto che prevede la sanatoria), ad adempiere agli obblighi tributari in tutto o in parte omessi in precedenza.

In particolare, si intendono "tributi propri" delle Regioni, delle Province e dei Comuni, ai fini della disposizione in esame, quelli la cui titolarità giuridica ed il cui gettito siano integralmente attribuiti agli stessi enti, con esclusione, quindi, delle compartecipazioni ed addizionali ai tributi erariali. A titolo esemplificativo, quindi, la definizione agevolata può riguardare l'IRAP, l'ICI, la TOSAP e la TARSU.

La stessa disposizione normativa prevede, inoltre, che le forme di sanatoria a livello locale, possono essere previste anche nel caso in cui siano già in corso procedure di accertamento o procedimenti contenziosi in sede giurisdizionale. In tali casi, oltre agli eventuali effetti stabiliti dagli Enti locali in relazione ai propri procedimenti amministrativi, la richiesta del contribuente di avvalersi della sanatoria, comporta la sospensione, su istanza di parte, del procedimento giurisdizionale, in qualunque stato e grado questo sia eventualmente pendente, sino ad un termine che sarà appositamente fissato dallo stesso Ente locale.

Il completo adempimento degli obblighi tributari, nel rispetto di quanto stabilito dalla Regione o dall'Ente locale, comporta, invece, l'estinzione del giudizio.

Infine, l'ultimo comma dell'art.13 prevede che per le Regioni a Statuto speciale e per le Province autonome di Trento e Bolzano, l'attuazione delle suddette disposizioni deve avvenire sulla base delle condizioni di speciale autonomia previste dai rispettivi Statuti.

REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

(Art. 14 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'art.14 della legge 289/2002 (Finanziaria 2003) permette, ai soggetti titolari di reddito di impresa, che si siano avvalsi delle sanatorie previste dall'art.8 (Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi) e dall'art.9 (Definizione automatica per gli anni pregressi), di procedere anche alla regolarizzazione delle proprie scritture contabili.

Ciò in considerazione del fatto che, a seguito della sanatoria adottata, i contribuenti potrebbero trovarsi con valori contabili non corrispondenti a quelli fiscali, con la conseguente esigenza di effettuare le necessarie rettifiche sulle scritture di bilancio.

In ogni caso, tale regolarizzazione costituisce solo una facoltà concessa al titolare di reddito di impresa e non un obbligo.

La citata norma della Finanziaria 2003 disciplina differentemente la regolarizzazione delle scritture contabili a seconda se le imprese si siano avvalse:

- a) dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi ai sensi dell'articolo 8 (c.d. dichiarazione integrativa semplice);
- b) della definizione automatica per gli anni pregressi ai sensi dell'articolo 9 (c.d. condono tombale);

Effetti fiscali delle dichiarazioni integrative per tutti i titolari di reddito di impresa

L'art.14, comma 1, della legge 289/2002 attribuisce la facoltà a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato (società di capitali ed enti equiparati, società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonché le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi di impresa posseduti), che hanno

presentato la dichiarazione integrativa semplice (ai sensi dell'art.8 della stessa Finanziaria 2003), di specificare in un apposito prospetto, da redigere in forma libera, nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicate nelle dichiarazioni integrative.

In particolare, nel prospetto devono essere indicati, separatamente per ogni dichiarazione integrativa presentata, i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi già iscritti, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicate nelle dichiarazioni integrative, nonché la correlazione esistente tra le predette attività e gli imponibili.

In tal ambito, l'Agenzia ha precisato che se i nuovi elementi attivi e passivi non derivino in tutto o in parte dalla analitica contrapposizione tra componenti positivi e negativi risultanti dall'apposito prospetto, la differenza costituirà sopravvenienza da evidenziare nel prospetto stesso e da includere nell'imponibile della dichiarazione integrativa.

In sostanza, nel caso in cui il contribuente faccia emergere un'attività, dovrà evidenziare nel prospetto la correlazione esistente tra la stessa ed i redditi che la hanno generato e che hanno già formato oggetto di regolarizzazione. Diversamente, l'importo dell'attività, per la parte che non è correlata ai redditi regolarizzati, costituisce reddito imponibile da indicare nella dichiarazione integrativa del periodo d'imposta d'emersione.

Da evidenziare, che la compilazione del prospetto, da parte dei contribuenti interessati, è finalizzata al riconoscimento fiscale dei valori e delle quantità in esso specificate ed ha efficacia a prescindere dalla regolarizzazione delle scritture contabili che, come si vedrà di seguito, costituisce una mera facoltà concessa ai soli contribuenti in contabilità ordinaria ed ha effetti esclusivamente civilistici.

In tal ambito, l'Agenzia ha tenuto a precisare che:

- il dettato normativo del comma 1 dell'art.8, nella parte in cui prevede che con riferimento agli imponibili o maggiori imponibili ed alle minori perdite dichiarati non si applicano il comma 4 dell'articolo 75 del TUIR ed il terzo comma dell'articolo 61 del DPR 600/1973, va inteso nel senso che, quando l'integrazione effettuata è il risultato della differenza tra componenti positivi e negativi di reddito, i relativi costi ed oneri assumono rilevanza fiscale, anche se originariamente non imputati al conto economico;
- le nuove quantità ed i nuovi 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 ai sensi dell'articolo 8, salvo che non siano oggetto di accertamento o rettifica d'ufficio.

In sostanza, le disposizioni sopra richiamate consentono al soggetto, che ha presentato la dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 8, di specificare le varie operazioni fiscalmente irregolari, con conseguente rilevanza fiscale delle poste attive e passive correlate ai nuovi elementi di reddito (anche di quelli che rivestono, come si è detto, natura di costi od oneri), non solo relativamente al periodo di imposta a cui le variazioni apportate si riferiscono, ma anche a quelli successivi, sempre che per detti periodi siano state presentate dichiarazioni integrative.

Se l'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione integrativa è l'ultimo definibile in via agevolata, le integrazioni apportate sono fiscalmente riconosciute anche per i periodi di imposta successivi. In particolare, qualora si sia provveduto a regolarizzare le scritture contabili sulla base dei valori e delle quantità evidenziate nel prospetto, tali effetti sono assicurati dalla corrispondenza tra i valori civilistici e quelli fiscali. Diversamente, in assenza di regolarizzazione delle scritture contabili, gli effetti fiscali dell'integrazione sono evidenziati extra-contabilmente, attraverso le relative variazioni in aumento ed in diminuzione dell'imponibile da indicare nelle dichiarazioni dei redditi.

L'ultimo periodo del comma 1 dell'art.14 specifica, infine, che il contribuente che abbia provveduto a compilare il prospetto, deve conservarlo fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa, ossia in sostanza sino al 31 dicembre 2007, e deve esibirlo o trasmetterlo all'Amministrazione finanziaria su richiesta dell'Ufficio competente.

Regolarizzazione contabile per i soggetti che hanno presentato le dichiarazioni integrative

Sulla base delle quantità e dei valori indicati nel prospetto di cui sopra, che sono correlati agli imponibili, maggiori imponibili o minori perdite oggetto di integrazione, i contribuenti possono provvedere a regolarizzare le proprie scritture contabili, apportando le conseguenti variazioni nell'inventario o nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002 (per i soggetti in contabilità ordinaria), ovvero apportando le variazioni nei libri e registri IVA relativi al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 2002 (imprese minori in regime di contabilità semplificata). In particolare, la regolarizzazione contabile 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 ancora sul bilancio o rendiconto relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2002 o in corso a tale data. In tal caso il contribuente può procedere *``ad ogni effetto``* alle rettifiche contabili nel suddetto bilancio o rendiconto, nel senso che la regolarizzazione produce, oltre agli effetti fiscali già scaturenti dalla predisposizione del prospetto di cui al paragrafo precedente, anche effetti civilistici e consente di sanare irregolarità dalle quali possono derivare responsabilità di natura penale o patrimoniale in capo all'imprenditore o agli amministratori.

Nella pratica, quindi, il contribuente potrà effettuare la regolarizzazione iscrivendo, eliminando o modificando l'iscrizione in contabilità di attività e passività, in conseguenza delle integrazioni degli imponibili effettuate.

In tal ambito, l'Agenzia ha ulteriormente precisato che:

- le operazioni di regolarizzazione contabile potranno essere correttamente eseguite anche in relazione all'esercizio chiuso anteriormente al 31 dicembre 2002, se il relativo bilancio è approvato dopo l'entrata in vigore della legge Finanziaria (1° gennaio 2003);
- le rettifiche contabili devono essere effettuate con riferimento alla situazione patrimoniale iniziale relativa all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2002 o in corso a tale data. Ciò implica, quindi, che per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le rettifiche devono essere apportate alla situazione patrimoniale risultante alla data del 1° gennaio 2002.

Ulteriore regolarizzazione per i soggetti che hanno presentato le dichiarazioni integrative

Il comma 3 dell'art.14 permette ai contribuenti che si siano avvalsi della dichiarazione integrativa di procedere ad una regolarizzazione contabile ulteriore rispetto a quella sopra evidenziata.

In particolare, intervenendo sul bilancio o rendiconto chiuso al 31 dicembre 2002, o su quello in corso a tale data, i soggetti interessati hanno la facoltà, senza ulteriori oneri, di eliminare le attività e le 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 di imposta oggetto di definizione.

Come detto, tale disposizione disciplina ipotesi di regolarizzazioni contabili ulteriori rispetto a quelle eseguibili ai sensi del precedente comma 2, descritte nel paragrafo di cui sopra, nel senso che le stesse possono essere effettuate indipendentemente dagli elementi attivi e passivi specificati nel prospetto di cui al comma 1 in sede di integrazione dell'imponibile e possono essere operate dai soggetti che abbiano presentato dichiarazione integrativa anche per un solo periodo di imposta.

In tal ambito, la circolare n.12/E/2003 ha fornito i seguenti chiarimenti:

- l'ulteriore regolarizzazione contabile in esame consente di eliminare le attività e le passività, compresi i ratei ed i risconti, fittizie inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi senza che ciò faccia emergere componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione del reddito di impresa del periodo di imposta in cui è effettuata la regolarizzazione;
- nel caso in cui venga operata una riduzione di un fondo di ammortamento e/o di accantonamento, che abbia ripercussione sugli esercizi futuri, è prevista l'indeducibilità delle quote di ammortamento o di accantonamento imputate negli esercizi stessi fino a concorrenza della riduzione operata.

Seppure la regolarizzazione contabile in esame, come già precedentemente detto, non deve essere correlata agli elementi attivi e passivi indicati nel prospetto di cui al comma 1 dello stesso art.14, l'Agenzia ritiene comunque opportuno che i differenti valori civilistici, derivanti dalla 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. Sulla base dei dati del prospetto si procederà conseguentemente alla eliminazione di dette attività e passività dall'inventario, rendiconto o bilancio. Anche questo prospetto deve essere conservato fino al 31 dicembre 2007 ed eventualmente esibito o trasmesso all'Amministrazione finanziaria su richiesta dell'Ufficio competente.

Regolarizzazioni contabili dei soggetti che hanno aderito al "Condono tombale"

Il comma 5 dell'art.14 consente ai soggetti, sempre titolari di reddito di impresa, che si siano avvalsi del cosiddetto "condono tombale", di cui all'art.9 della legge 289/2002, di procedere alla regolarizzazione delle proprie scritture contabili.

In particolare, tali contribuenti nel bilancio, inventario o rendiconto chiuso al 31 dicembre 2002 o in quello in corso a tale data (per i soggetti in contabilità ordinaria), possono:

- (a) eliminare attività o passività** fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi;
- (b) iscrivere attività in precedenza omesse.** L'iscrizione delle attività precedentemente omesse comporta l'assoggettamento ad un'imposta (ulteriore a quella dovuta per perfezionare la procedura del condono tombale) sostitutiva delle imposte sul reddito, dell'IRAP, dell'IVA (e delle altre imposte di cui all'art.8, comma 1 della stessa legge 289/2002). In particolare, tale imposta sostitutiva è pari al 6% dei nuovi valori iscritti e va versata entro lo stesso termine fissato per il pagamento degli importi dovuti per perfezionare il condono tombale, ossia entro il **16 aprile 2003**. Lo stesso dettato normativo specifica, inoltre, che l'imposta sostitutiva è indeducibile ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP.

Sempre riguardo all'iscrizione di attività precedentemente omesse, l'Agenzia ha, inoltre, fornito le seguenti precisazioni:

- i valori iscritti si considerano fiscalmente riconosciuti ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002 e, quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a decorrere dal periodo di imposta che inizia dal 1° gennaio 2005. Per contro, per quanto attiene ai beni oggetto dell'attività valutati per massa e non a costi specifici il riconoscimento del valore fiscale opera fin dal periodo di imposta chiuso o in corso al 31 dicembre 2002;
- nell'ipotesi di cessione, assegnazione ai soci, autoconsumo e destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni cui tali attività si riferiscono, prima del 2005, è riconosciuto un credito di imposta pari all'imposta sostitutiva del 6% versata;
- l'iscrizione delle attività deve avvenire nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, applicando le regole dettate dall'art.2426 del Codice Civile. Quindi, per quanto riguarda gli immobili, gli impianti, i macchinari e i mobili, detti beni devono essere iscritti al prezzo di costo risultante da idonea documentazione, tenendo conto della residua possibilità di utilizzazione dello stesso cespite.

In ogni caso non è consentita la rivalutazione di beni già iscritti.

DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI, DEGLI ATTI DI CONTESTAZIONE, DEGLI AVVISI DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI, DEGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO E DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE

(Art. 15 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'art.15 dispone una procedura di definizione degli avvisi di accertamento, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione, senza applicazione di interessi, indennità di mora e sanzioni.

Possono accedere alla definizione tutti i soggetti ai quali è stato notificato una dei suddetti atti, con eccezione dei contribuenti nei confronti dei quali sia stata esercitata l'azione penale per uno dei reati individuati dal D.Lgs. 74/2000, di cui lo stesso contribuente ne abbia avuto formale conoscenza alla data in cui la definizione si perfeziona con il pagamento. Al riguardo, l'Agenzia ha chiarito che il momento in cui l'azione penale si considera esercitata coincide con il deposito della richiesta di rinvio a giudizio da parte del Pubblico Ministero nella cancelleria del giudice (da questo momento l'“indagato” assume la qualifica di “imputato”). In tal senso, possono accedere alla procedura di sanatoria anche coloro che, trovandosi nel registro degli indagati per uno dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000, non hanno ancora ricevuto la formale imputazione per uno di essi. Per ragioni di uniformità, inoltre, possono accedere alla definizione in esame anche coloro nei cui confronti, pure in un momento successivo alla richiesta di rinvio a giudizio, sia stata emessa sentenza di assoluzione (ai sensi dell'art.530 c.p.p.) o sentenza di non doversi procedere (art.529 c.p.p.). Le stesse considerazioni valgono nel caso in cui, all'esito dell'udienza preliminare, il giudice emetta sentenza di non luogo a procedere (ai sensi dell'art.425 c.p.p.), per cui il soggetto perde la qualità di “imputato”.

La definizione riguarda, in particolare, i seguenti atti:

- **gli avvisi di accertamento (anche parziali)** notificati entro il 1° gennaio 2003 che, alla medesima data, non si sono resi definitivi ne` risultano interessati da ricorso giurisdizionale (infatti, per gli avvisi che al 1° gennaio 2003 risulta proposto il ricorso, è possibile utilizzare solo la procedura di sanatoria dell'art.16, ossia la chiusura delle liti fiscali pendenti). Gli avvisi di accertamento interessati dalla sanatoria in esame sono quelli che contengono l'affermazione della pretesa impositiva e la sua quantificazione. In tal senso sono esclusi dalla definizione quegli atti che contengono solo la richiesta di pagamento di una pretesa tributaria già altrimenti

afferzata (ad esempio esulano dalla definizione in esame il ruolo o la cartella che siano preceduti da avviso di accertamento). Considerato, inoltre, che la norma fa riferimento agli avvisi di accertamento, la definizione è esclusa, inoltre, per gli avvisi di liquidazione (di cui all'art.36-bis, D.P.R. 600/1973), per gli atti di controllo formale (di cui all'art.36-ter del medesimo D.P.R. 600/1973) e per gli atti di liquidazione ai fini IVA (di cui all'art.54-bis del D.P.R. 633/1972);

- gli **inviti al contraddittorio** recapitati al contribuente entro il 1° gennaio 2003 dagli Uffici ai sensi dell'art.5 (per le imposte dirette e ai fini IVA) e dell'art.11 del D.Lgs. 218/1997 (per le imposte di registro, INVIM, successioni e donazioni), per i quali, sempre al 1° gennaio 2003, non sia ancora intervenuta la definizione. Quest'ultima condizione implica che non è più possibile avvalersi della procedura di sanatoria una volta che si sia verificato il perfezionamento della definizione dell'accertamento con adesione (attraverso il versamento della somma dovuta ai sensi dell'art.9 del D.Lgs. 218/1997). La procedura agevolativa interessa, in particolare, gli inviti al contraddittorio considerati quali atti unilaterali (preliminari e diversi da eventuali atti successivi posti in essere nel procedimento di adesione disciplinato dal citato D.Lgs. 218/1997), con i quali l'Ufficio invita al contraddittorio il contribuente, muovendo da una predeterminata pretesa tributaria. In tal ambito, l'Agenzia ha ulteriormente precisato che nell'ipotesi residuale in cui il procedimento di definizione previsto dal D.Lgs. 218/1997 sia stato attivato dall'Ufficio senza un "invito" avente le caratteristiche formali sopra dette, la procedura di sanatoria in esame potrà interessare la proposta di accertamento per la prima volta formalizzata in sede di contraddittorio (ciò è possibile se dagli atti di ufficio risulta la formalizzazione di tale proposta, ad esempio in un processo verbale di contraddittorio, portata a conoscenza del contribuente entro il 1° gennaio 2003);
- i **processi verbali di constatazione**, notificati entro il 1° gennaio 2003, relativamente ai quali, alla medesima data, non sia ancora stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio. In tal ambito, l'Agenzia ha precisato che, per processo verbale di constatazione, deve intendersi il documento, redatto dai verificatori a seguito dell'ultimazione delle operazioni di ispezione e verifica e notificato al contribuente, mediante il quale è effettuata la constatazione delle violazioni delle norme tributarie (non rientrano in questa definizione e, quindi, non sono oggetto di sanatoria i verbali giornalieri nei quali vengono descritte le sole operazioni quotidianamente compiute dai verificatori).

Possono essere oggetto di definizione, inoltre, gli atti sopra elencati riferiti a tutte le tipologie di imposte per le quali la Finanziaria 2003 prevede la possibilità di definizione, ossia:

- le imposte sui redditi e le relative addizionali;
- le imposte sostitutive;
- l'imposta regionale sulle attività produttive;
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- l'imposta sul valore aggiunto;
- le altre imposte indirette (diverse dall'IVA);
- i contributi previdenziali e quelli al Servizio Sanitario Nazionale, con esclusivo riferimento, però, agli avvisi di accertamento e agli inviti al contraddittorio.

Con l'introduzione del comma 3-bis all'art.15, effettuata dalla legge 27/2003 (di conversione con modifiche del D.L. 282/2002), il Legislatore ha stabilito che possono essere definiti anche gli **atti di contestazione e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni**, di cui all'art.16 del D.Lgs. 472/1997, per i

quali al 1° gennaio 2003 non siano ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso. In tal caso la procedura di definizione si perfeziona con il pagamento di una somma pari al 10% dell'importo contestato o irrogato a titolo di sanzione.

Modalità di calcolo delle imposte dovute

Le modalità per la definizione variano in funzione sia dell'ammontare del maggior debito accertato o indicato nell'invito al contraddittorio e nel processo verbale, sia della tipologia dell'atto oggetto della procedura agevolata, come di seguito evidenziato.

1. Avvisi di accertamento e inviti al contraddittorio

La definizione degli avvisi di accertamento e degli inviti al contraddittorio si perfeziona con il pagamento, entro il **16 aprile 2003**, delle somme determinate, applicando delle aliquote percentuali differenziate in base a tre scaglioni riferiti alle maggiori imposte, ritenute e contributi complessivamente accertati o indicati negli inviti a comparire.

Si veda, in particolare, la tabella di seguito riportata.

Maggiori imposte ritenute e contributi complessivamente accertati o indicati	Aliquota (per scaglioni)	Importi dovuti sull'ammontare massimo dello scaglione	Importi dovuti sui redditi intermedi (compresi negli scaglioni)
Fino a Euro 15.000	30%	Euro 4.500	30% sull'intero importo
Da Euro 15.000 a Euro 50.000	32%	Euro 15.700	Euro 4.500 + 32% sulla parte eccedente Euro 15.000
Oltre Euro 50.000	35%	-----	Euro 15.700 + 35% sulla parte eccedente Euro 50.000

La definizione degli avvisi di accertamento e degli inviti al contraddittorio è possibile, inoltre, anche nell'ipotesi di rettifiche delle perdite dichiarate, se da tali atti risultino maggiori imposte o contributi dovuti. In tal caso, la "base imponibile" su cui applicare le percentuali di cui sopra è costituita dalle maggiori imposte e contributi indicati negli atti accertativi o negli inviti. 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.

2. Atti di contestazione e avvisi di irrogazione delle sanzioni

Come già accennato in precedenza, il comma 3-bis dell'art.15, introdotto dalla legge 27/2003 (di conversione con modificazioni del D.L. 282/2002), estende l'ambito applicativo della definizione agevolata anche agli atti di contestazione ed agli avvisi di irrogazione delle sanzioni, di cui all'art.16 del D.Lgs. 472/1997, per i quali al 1° gennaio 2003 non siano ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso (qualora sia stato proposto ricorso alla Commissione Tributaria contro l'avviso di irrogazione, l'atto potrà essere definito solo con la procedura dell'art.16 della stessa legge 289/2002, ossia attraverso la "chiusura delle liti fiscali pendenti"). In tal ambito, si ricorda

che, ai sensi del citato art.16 del D.Lgs. 472/1997, gli Uffici notificano gli atti di contestazione delle violazioni amministrative e delle sanzioni accessorie, al fine di consentirne la definizione tramite il pagamento di un importo pari almeno ad un quarto della sanzione indicata. Se il trasgressore non aderisce alla definizione, l'atto di contestazione si converte in avviso di irrogazione.

La sanatoria in esame interessa gli atti di contestazione e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni connesse a violazioni formali e non collegate, quindi, al tributo. In presenza, invece, dell'avviso di accertamento del tributo, le sanzioni collegate restano assorbite dalla definizione degli stessi avvisi di accertamento, che avviene, come si vedrà più avanti, mediante il pagamento di una somma commisurata all'entità del tributo stesso.

Ai fini del perfezionamento della procedura di sanatoria con riferimento a tale tipologia di atti, la stessa disposizione normativa prevede il **pagamento**, sempre **entro** il termine del **16 aprile 2003**, di una somma pari al **10% dell'importo contestato o irrogato a titolo di sanzione**.

3. Processi verbali di constatazione

Nel caso in cui si voglia definire un processo verbale di constatazione, il calcolo dell'imposta da versare entro il **16 aprile 2003** deve essere effettuato in modo diverso a seconda del tipo di tributo oggetto dei rilievi verbalizzati. In particolare:

- se la definizione ha ad oggetto le imposte sui redditi, relative addizionali ed imposte sostitutive, si deve versare un importo pari al **18%** dei maggiori componenti positivi e dei minori componenti negativi risultanti dal verbale;
- se la definizione riguarda l'IVA, l'IRAP e le altre imposte indirette, e' dovuto il pagamento di un importo pari alla **meta'** della maggiore imposta dovuta sulla base dei rilievi formulati nel verbale stesso;
- se la sanatoria ha ad oggetto rilievi concernenti l'omessa effettuazione di ritenute e, quindi, l'omesso versamento delle stesse da parte del sostituto d'imposta, si deve versare una somma pari al **35%** delle maggiori ritenute omesse risultanti dal verbale;
- se, infine, la definizione interessa rilievi concernenti violazioni formali, per le quali non risulti applicabile la procedura di irrogazione immediata prevista dall'art.17 del D.Lgs. 475/1997, occorre versare il **10%** delle sanzioni minime applicabili.

A scopo riepilogativo, si riporta la seguente tabella.

RILIEVI VERBALIZZATI	SOMME DOVUTE
Imposte sui redditi, relative addizionali e imposte sostitutive	18% della somma dei maggiori componenti positivi e minori componenti negativi complessivamente risultanti dal processo verbale di constatazione
IRAP, IVA e altre imposte indirette	50% della maggiore imposta dovuta sulla base dei rilievi formulati nel verbale stesso
Ritenute omesse e non versate dal sostituto d'imposta	35% delle maggiori ritenute omesse risultanti dal verbale
Sanzioni non collegate al tributo	10% delle sanzioni minime applicabili

In particolare, per quanto concerne i processi verbali di constatazione contenenti rilievi ai fini dell'IVA, l'Agenzia ha tenuto a precisare che possono rientrare nella definizione agevolata anche i processi verbali concernenti l'indebito esercizio della detrazione (ad esempio, se viene contestata una maggiore detrazione effettuata dal contribuente per un erroneo calcolo del pro-rata di cui all'art.19-bis del D.P.R. 633/1972). In tale ipotesi, l'importo da versare sarà pari alla metà dell'imposta illegittimamente detratta.

Contrariamente, rimanendo sempre nell'ambito delle constatazioni ai fini dell'IVA e tenuto conto delle modalità di calcolo delle somme dovute per il perfezionamento della definizione, l'Agenzia ha precisato che risultano esclusi dalla sanatoria in esame:

- i processi verbali da cui risultino operazioni esenti o non soggette ad IVA (semprechè i rilievi non si riflettano sull'esercizio della detrazione e non siano constatate violazioni formali con irrogazione di sanzioni);
- i processi verbali in cui vengono constatate operazioni non imponibili, poiché in questo caso non è ravvisabile un'imposta da applicare, su cui calcolare le somme dovute per il perfezionamento della sanatoria.

Più in generale, la circolare ministeriale n.12/E/2003 precisa, inoltre, che:

- sono definibili i processi verbali dai quali emerge la constatazione di una violazione di una norma tributaria comportante l'applicazione della sola sanzione. Rientra in tale ipotesi, ad esempio, la constatazione, ai fini IVA, di acquisti senza fattura di beni e servizi da parte del committente o cessionario, punibile con la sola sanzione di cui all'art.6, comma 8, del D.Lgs. 471/1997. In tal caso, trattandosi di sanzione non collegata al tributo, la definizione si perfeziona con il pagamento di una somma pari al 10% della sanzione minima applicabile. Deve in ogni caso trattarsi di sanzioni riguardanti le violazioni cosiddette formali, quelle cioè che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo. Le sanzioni collegate al tributo, infatti, che possono essere irrogate contestualmente all'avviso di accertamento, sono assorbite dalla definizione agevolata basata sul tributo;
- non sono definibili i processi verbali notificati dopo il 1° gennaio 2003, nè quelli recepiti in avvisi di accertamento notificati al contribuente entro la stessa data.

Circa le modalità applicative che il contribuente deve seguire per poter definire gli atti in questione, l'Agenzia ha poi chiarito che:

- è possibile definire il processo verbale di constatazione per le singole annualità e/o singole imposte oggetto del verbale stesso. In tal senso, il contribuente ha, quindi, la facoltà di scegliere se definire l'intero processo verbale oppure una delle imposte limitatamente ad un solo periodo impositivo;
- in ogni caso il contribuente deve fare riferimento, per le modalità di calcolo e per la determinazione delle somme da versare, al singolo processo verbale, limitatamente alla data di rilascio della copia da parte dell'organo verificatore. Pertanto, se il contribuente è interessato da più processi verbali di constatazione relativamente allo stesso tributo e per lo stesso periodo di imposta, lo stesso soggetto deve considerare, per le modalità di calcolo delle somme dovute per il perfezionamento della sanatoria, separatamente ciascun atto;
- per i verbali elevati nei confronti di società di persone, di associazioni professionali o artistiche ovvero di imprese coniugali o familiari, la definizione può interessare non solo i tributi dovuti da tali soggetti, ma anche l'IRPEF dovuta dalle persone fisiche titolari dei relativi redditi da partecipazione. Ciò in quanto la definizione agevolata prevista per le imposte dirette, che si perfeziona con il pagamento del 18% delle componenti positive e negative di reddito, non presuppone alcun riferimento alla posizione dei soci.

Modalità di pagamento

I pagamenti delle somme determinate nel rispetto dei criteri sopra visti dovranno essere effettuati entro il **16 aprile 2003**, secondo le ordinarie modalità previste per il versamento diretto delle relative imposte (quindi, con F24 per le dirette e con F23 per le indirette), con esclusione della compensazione di cui all'art.17 del D.Lgs.241/1997.

E' prevista, poi, la rateizzazione degli importi dovuti, qualora questi ultimi eccedano **3.000** euro per le persone fisiche e **6.000** euro per gli altri soggetti. Le somme eccedenti tali limiti potranno essere versati, unitamente agli interessi legali decorrenti dal **17 aprile 2003**, entro il:

- **30 novembre 2003** (termine che, cadendo di domenica, slitta al **1° dicembre 2003**);
- **20 giugno 2004** (termine che, cadendo di domenica, slitta al **21 giugno 2004**).

L'omesso o il ritardato versamento delle suddette eccedenze non pregiudica la definizione agevolata. Le stesse verranno, infatti, iscritte a ruolo a titolo definitivo insieme agli interessi legali ed alla sanzione del 30% dell'importo non versato. La sanzione e' ridotta della metà nel caso in cui il contribuente provveda a pagare gli importi dovuti entro 30 giorni successivi alla scadenza.

Inoltre, **entro dieci giorni** dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente **deve far pervenire** all'Ufficio competente (in base al proprio domicilio fiscale) **la quietanza** dell'avvenuto pagamento **insieme con il prospetto** esplicativo delle modalità di calcolo seguite.

La definizione, infine, non si perfeziona se e' fondata su dati non corrispondenti a quelli contenuti negli avvisi di accertamento, negli inviti a comparire e nel processo verbale di constatazione, ovvero se nei confronti del contribuente sia già stata esercitata l'azione penale per uno dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza alla data in cui la definizione si perfeziona con il pagamento. Per gli importi versati non e' previsto il rimborso e gli stessi valgono quali acconti sugli importi che risulteranno eventualmente dovuti in base agli accertamenti definitivi.

Effetti della definizione

Il perfezionamento della definizione comporta la non punibilità per i seguenti reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3);
- dichiarazione infedele (articolo 4);
- omessa dichiarazione (articolo 5);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10),

e per i seguenti reati tributari previsti dal Codice Penale e dal Codice Civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire o occultare i reati di cui ai punti precedenti, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa situazione o pendenza tributaria:

- falsità materiale commessa dal privato (art.482 c.p.);
- falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico (art.483 c.p.);

- falsità in registri e notificazioni (art.484 c.p.);
- falsità in scrittura privata (art.485 c.p.);
- uso di atto falso (art.489 c.p.);
- soppressione, distruzione e occultamento di atti veri (art.490 c.p.);
- falsità concernenti documenti informatici (art.491-bis c.p.);
- falsità concernenti copie autentiche che tengono luogo degli originali mancanti (art.492 c.p.);
- false comunicazioni sociali (art.2621 c.c.);
- false comunicazioni sociali in danno dei soci o dei creditori (art.2622 c.c.);
- falso in prospetto (art.2623 c.c.).

Ulteriore effetto della definizione è l'esclusione dell'applicazione delle sanzioni accessorie di cui all'art.12 del D.Lgs. 471/1997 e all'art.21 del D.Lgs. 472/1997. In tal ambito, l'Agenzia ha tenuto a precisare che, con specifico riguardo alla sanzione di cui all'art.12, comma 2, del D.Lgs. 471/1997 (che prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, ovvero dell'esercizio dell'attività medesima, per un periodo da quindici giorni a due mesi, dopo che siano state accertate tre violazioni dell'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale nell'arco di un quinquennio), 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.

Sospensione dei termini

Dal 1° gennaio 2003 sino al **18 aprile 2003** sono sospesi, per espressa disposizione normativa, i termini:

- per proporre ricorso contro gli avvisi di accertamento, gli atti di contestazione e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni, oggetto di definizione;
- per il perfezionamento della definizione di cui al D.Lgs. 218/1997, in relazione agli inviti al contraddittorio.

In particolare, sono sospesi i termini per la presentazione dei ricorsi giurisdizionali contro gli atti di accertamento e di rettifica non divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 2003. Rientrano, quindi, in tali ipotesi gli atti notificati a partire dal 2 novembre 2002 e quelli notificati anche prima di quest'ultima data per i quali è stata presentata istanza di adesione ai sensi dell'art.6 del citato D.Lgs. 218/1997.

CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI

(Art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Anche in relazione alla fattispecie in esame, il Legislatore ha inteso riproporre, con alcune innovazioni, l'istituto della definizione delle liti fiscali pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie e al giudice ordinario (tribunale, Corte d'Appello e Corte di Cassazione), già utilizzato in passato.

In particolare, le liti fiscali pendenti possono essere definite in via agevolata, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio (di regola il ricorso), con il pagamento di una somma determinata commisurata al valore della lite.

Le liti fiscali definibili sono quelle pendenti:

- dinanzi alle Commissioni tributarie in ogni grado e giudizio (Provinciali, Regionali, di primo e secondo grado di Trento e Bolzano e Centrale), anche a seguito di rinvio;
- dinanzi al Giudice Ordinario in ogni grado e giudizio (compresa la Corte di Cassazione) che abbiano ad oggetto tributi e sanzioni che dal 1° gennaio 2002 (a seguito della modifica apportata all'art.2 del D.Lgs.546/1992 e dall'art.12 della Legge 448/2001) rientrano nell'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie.

La sanatoria in esame ha per oggetto esclusivamente le controversie riguardanti rapporti tributari di competenza di uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, a prescindere dalla circostanza che la lite attenga a tributi erariali o meno (sono quindi incluse le controversie di competenza dell'Agenzia delle entrate in materia di IRAP e di addizionali comunali e regionali all'IRPEF).

Sono definibili anche liti concernenti l'imposta di bollo, le tasse (per esempio, tasse sulle concessioni governative e tasse sui contratti di borsa), il contributo al servizio sanitario nazionale (in virtù del fatto che in materia di accertamento, riscossione e contenzioso si applica a tale tributo la medesima disciplina prevista per le imposte sui redditi), le tasse automobilistiche (nei casi in cui la gestione del contenzioso sia attribuita all'Agenzia delle Entrate), l'imposta sugli intrattenimenti e la soppressa imposta sugli spettacoli.

Per esclusione, non sono altresì ammesse alla definizione le liti fiscali concernenti:

- le controversie instaurate in sede di contenzioso amministrativo, concernenti tributi sottratti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie,
- i tributi locali (gestiti, quindi, dalle Regioni e dagli enti locali), per le quali si rinvia all'art.13, comma 2.

Nello specifico, l'Amministrazione finanziaria dello Stato è da ritenersi sempre estranea al rapporto avente ad oggetto questi ultimi tributi, per i quali non ha titolo a partecipare al contenzioso concernente detto rapporto tributario, che riguarda esclusivamente l'ente locale e il contribuente (cfr. *Sent. Cassazione, Sez. Unite Civili 22 ottobre 2002, n. 14896*).

- i contributi e premi dovuti agli enti previdenziali ed assistenziali, altresì rientranti nell'ambito di applicazione dell'art.15 della stessa Legge 289/2002 (differenza che trova giustificazione nel fatto che i tributi e i contributi sono soggetti ad un'unitaria disciplina solo nelle fasi dell'accertamento, della liquidazione e della riscossione, e non in quella contenziosa).

Come precisato anche nella Circolare n.12/E, il disposto dell'art.16 non prevede che la chiusura della lite costituisca causa di esclusione della punibilità ai fini penali.

Definizione di lite pendente

Ai sensi del comma 3 dell'art.16 della Legge 289/2002, per lite pendente s'intende quella in cui è parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato ed avente ad oggetto:

- avvisi di accertamento;
 - provvedimenti di irrogazione delle sanzioni;
 - ogni altro atto di imposizione (come per esempio avvisi di liquidazione, ingiunzione, ruolo, quando questi costituiscono il primo atto della pretesa impositiva),
- a) per la quale al **1° gennaio 2003** è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio sia in primo grado che in quelli successivi (ovvero il ricorso).

A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che è sufficiente che:

- sia stato proposto il ricorso o l'appello ai sensi, rispettivamente, degli artt.20 e 53 del D.Lgs.546/1992, ancorche' alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione tributaria interessata,
- sia stato notificato l'atto di citazione o d'appello, nel caso di liti pendenti dinanzi al giudice ordinario;

b) per la quale al **1° gennaio 2003** sia intervenuta una pronuncia dell'organo giurisdizionale, anche di inammissibilita', non passata in giudicato,

ovvero per la quale non siano ancora decorsi i termini d'impugnazione della pronuncia resa dai Giudici di merito. A tal proposito, si ricorda che l'art.16 prevede anche la sospensione dei termini di impugnazione, i quali, ove il ricorrente non definisca la lite, riprenderanno a decorrere dal 1° luglio 2003.

In relazione all'esistenza di cause di inammissibilita', dal disposto normativo deriva la non rilevanza di tale circostanza ai fini della definibilita' della lite pendente;

c) per la quale, alla data del **29 settembre 2002**, se trattasi di giudizio di legittimita', non sia stata depositata sentenza della Suprema Corte, salvo che si tratti di cassazione con rinvio,

la pubblicazione della sentenza, infatti, attraverso il deposito presso la cancelleria individua la fase terminale del processo;

d) per la quale, alla data del **29 settembre 2002**, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato,

quindi, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, la norma consente la definizione anche delle liti per le quali e' intervenuta sentenza passata in giudicato nel periodo **30 settembre 2002-31 dicembre 2002**, a causa della mancata impugnazione ovvero della non impugnabilita' della relativa pronuncia.

Per queste ultime, l'Amministrazione finanziaria, nella Circolare n.12/E, chiarisce che il valore della lite da assumere a base della liquidazione del costo della definizione, andra', anche in questo caso, determinato con riferimento alla contestazione nel primo grado del giudizio.

Si ritiene inoltre che la presente definizione si applichi ad ogni provvedimento definitivo del giudizio, comprese quindi le decisioni della Commissione centrale e i decreti presidenziali non definitivi alla 1° gennaio 2003.

Occorre precisare, infine, che tale disposizione non comporta la riapertura dei termini di impugnazione delle pronunce in questione, bensì soltanto un ampliamento delle liti definibili (la sospensione dei termini di impugnazione è riferibile esclusivamente a quelli pendenti al 1° gennaio 2003);

e) per la quale al **1° gennaio 2003** vi sia pendenza a seguito di rinvio dinnanzi alle Commissioni Tributarie o all'Autorità giudiziaria ordinaria di merito, ovvero sia intervenuto:

- trasferimento ad una Commissione tributaria provinciale o regionale da parte di una Commissione tributaria regionale (art.59 del D. Lgs. 546/1992) o dalla Commissione tributaria centrale (art.75, comma 1, del D. Lgs. 546/1992 e art.29 del DPR 636/1972);
- trasferimento ad un Tribunale a seguito di rinvio da parte della Corte d'appello;
- trasferimento ad una Commissione tributaria o ad un Tribunale o ad una Corte d'appello a seguito di rinvio da parte della Corte di Cassazione.

Liti definibili

Come sopra specificato, ai sensi dell'art.16, possono essere definite liti aventi ad oggetti avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione.

Come dettagliatamente indicato dall'Amministrazione finanziaria, le disposizioni di cui all'art.16 non si possono applicare:

(a) alle controversie concernenti il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi.

In particolare, il disposto del comma 5 del suddetto art.16 stabilisce espressamente che le somme versate per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite si scomputano dalle somme dovute per effetto della richiesta di definizione.

La definizione non può altresì avere ad oggetto le somme che formano oggetto di istanza di rimborso perchè:

1. le somme scomputabili ed eventualmente rimborsabili di cui al comma 5 sono quelle versate dopo la notifica del provvedimento di imposizione o di irrogazione delle sanzioni e dovute anche se lo stesso provvedimento non è divenuto definitivo. Invece, le somme richieste in restituzione perché ritenute non dovute vengono pagate mediante versamento diretto e non in esecuzione di un provvedimento di imposizione impugnato;
2. in materia di rimborsi, l'obbligo della restituzione a carico dell'Amministrazione finanziaria sorge solo in caso di soccombenza che si sia resa definitiva, pertanto non sembra sussistere un interesse del contribuente a definire una lite pendente concernente un'istanza di rimborso, considerato che solo la pronuncia favorevole definitiva costituisce titolo per la restituzione;
3. le cause di rimborso non concernono una pretesa dell'Amministrazione finanziaria di maggiori tributi o sanzioni amministrative, ma un'istanza di restituzione di somme assunte come indebitamente versate dal contribuente;

(b) alle liti che riguardino esclusivamente la spettanza di un'agevolazione.

L'art.16, infatti, presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute, tra l'altro, come si vedrà oltre, dato dai tributi (o dalle sanzioni quando queste non siano collegate ai tributi) accertati dall'ufficio e contestati con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

Ciò esclude che possa essere definito il diniego o la revoca di una agevolazione poiché in essa non si fa questione di un tributo preteso in base al quale determinare la somma dovuta.

Questa potrebbe tuttavia essere definibile qualora, con il provvedimento impugnato, l'Amministrazione finanziaria, oltre a negare o revocare l'agevolazione tributaria, abbia contestualmente accertato e richiesto anche il tributo o il maggiore tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni conseguentemente dovuti;

(c) agli avvisi di liquidazione, ingiunzioni e ruoli, in considerazione della natura di tali atti, non riconducibili nella categoria degli "atti impositivi", in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori.

Gli avvisi di liquidazione, in particolare, attengono a procedimenti che non prevedono l'autoliquidazione dei tributi. Questi non presuppongono operazioni di rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, ma si limitano a trarre le necessarie conseguenze dai dati in esse dichiarati.

Non possono essere definite nemmeno le liti aventi ad oggetto gli avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 12 del D.L. 70/1988, convertito, con modificazioni, dalla legge 154/1988, relativo alle pendenze tributarie in caso di mancata presentazione dell'istanza di attribuzione di rendita catastale. Al riguardo, la prassi dell'Amministrazione finanziaria ha escluso la definibilità dei predetti avvisi in quanto, non incidendo essi sulla rettifica del valore dichiarato, assolvono una funzione meramente liquidatoria;

(d) alle liti concernenti omessi versamenti di tributi.

In particolare, non sono definibili le liti aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. Il recupero delle predette imposte non versate non costituisce atto impositivo che presuppone la rettifica della dichiarazione, ma atto di mera riscossione di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione;

(e) ai ruoli emessi a seguito della rettifica delle dichiarazioni in sede di liquidazione e controllo formale, ai sensi degli artt.36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 (ai fini delle imposte dirette e per l'IRAP) e all'54-bis del DPR 633/1972 (ai fini dell'IVA), per i quali, prima della presentazione della domanda, il contribuente abbia già pagato la cartella.

Ciò trova spiegazione nel fatto che non vi è sostanzialmente alcun interesse alla definizione da parte del contribuente, in quanto, a mente del comma 5 e fatta salva l'ipotesi in cui sia già intervenuta la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria, non si fa luogo a rimborso.

In questi casi, il ruolo assolve ad una funzione di provvedimento impositivo, affatto diversa dal recupero di imposte dichiarate e non versate che rilevano come meri atti di riscossione. E, poiché consegue alla rettifica della dichiarazione, tale ruolo non è da confondere con l'atto di mera liquidazione dell'imposta, quest'ultima essendo stata già dichiarata, liquidata e versata dal contribuente.

Diversamente, per le controversie concernenti i ruoli definibili ai sensi dell'art.16, il contribuente che alla data di presentazione della domanda di definizione non abbia ancora pagato la cartella, acquisisce, a seguito della verifica della regolarità della domanda, il diritto allo sgravio del ruolo;

(f) ai rapporti tributari e alle liti che hanno fruito delle precedenti definizioni agevolate,

e neppure le liti connesse alla corretta applicazione delle stesse, quali quelle concernenti il rigetto di una precedente domanda di definizione agevolata ovvero l'esatta determinazione delle somme dovute dal contribuente ai fini della definizione agevolata.

Diversamente, sono definibili:

(a) i casi di parziale acquiescenza nei confronti dell'atto impugnato

Nel caso in cui con un unico provvedimento o con provvedimenti separati l'ufficio abbia richiesto il pagamento del tributo e delle sanzioni amministrative ad esso collegate e il contribuente abbia prestato acquiescenza in ordine al tributo richiesto, limitando pertanto la contestazione in primo grado soltanto alle sanzioni, per il calcolo dell'importo dovuto ai fini della definizione occorre fare riferimento esclusivamente alle sanzioni contestate.

In tal caso, sembra corretto ammettere il contribuente alla definizione della lite, estendendo alla fattispecie in esame il trattamento proprio delle controversie riguardanti i provvedimenti di irrogazione di sanzioni non collegate al tributo.

Nel caso, invece, di acquiescenza parziale sul tributo, la chiusura può avvenire prendendo a base l'ammontare del tributo in contestazione in primo grado, senza tener conto delle sanzioni e degli interessi che allo stesso si riferiscono.

(b) le liti concernenti sanzioni amministrative collegate al tributo.

Ove con provvedimento separato siano state irrogate sanzioni collegate a un tributo non più in contestazione(es.: qualora la controversia relativa alla sanzione, autonomamente instaurata, non è più pendente), è consentito chiudere la relativa lite avendo riguardo all'ammontare delle sanzioni.

Si sottolinea, inoltre, che, qualora venga chiusa la controversia relativa al tributo a cui le sanzioni sono collegate, non occorre definire autonomamente la controversia relativa alle sanzioni, in quanto nella stessa, per effetto della definizione del tributo, viene a cessare la materia del contendere.

(c) le liti pendenti relative a sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari.

Si tratta di quelle sanzioni che, anche se non strettamente correlate alla violazione di norme tributarie, sono comunque connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all'ordinamento giuridico-tributario e attinenti alla gestione dei tributi.

(d) le liti originate dall'impugnazione di decisioni amministrative.

Si ritengono definibili anche le liti, pendenti dinanzi al Giudice tributario o a quello ordinario, originate dall'impugnazione della decisione amministrativa adottata a seguito di ricorso gerarchico concernente tributi o sanzioni per i quali, anteriormente alla modifica dell'art.2 del D.Lgs. 546/1992, in vigore dal 1° gennaio 2002, era ammissibile anche la tutela dinanzi all'Autorità amministrativa. Argomenti a sostegno di tale tesi si possono trarre, da ultimo, dalla sentenza della Corte di Cassazione 22 ottobre 2002, n. 14896.

Modalità di definizione

La lite fiscale pendente si estingue, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento di una somma:

LITI DI IMPORTO FINO A 2.000 EURO	150 euro
LITI DI IMPORTO OLTRE I 2.000 EURO	<ul style="list-style-type: none"> • 10% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato nell'unica o nell'ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, nel merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; • 50% del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'unica o nell'ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, nel merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; • 30% del valore della lite nel caso in cui, la lite penda nel primo grado di giudizio alla data di presentazione della domanda di definizione della lite e non sia stata ancora resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

Come stabilito dal comma 5, dalle somme dovute devono essere scomputate quelle già versate prima della presentazione della domanda di definizione, per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza della lite.

Possono essere scomputate sia le somme iscritte a ruolo a titolo definitivo sia quelle iscritte a titolo provvisorio.

Le somme scomputabili sono quelle pagate per tributo, sanzioni amministrative, interessi ed indennità di mora di spettanza dell'Amministrazione finanziaria, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende chiudere.

Se le somme già versate alla data di presentazione della domanda risultano maggiori o uguali all'importo dovuto per la definizione non occorrerà effettuare alcun versamento.

Fatta eccezione per i casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato nelle liti di valore superiore ai 2.000 euro, la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate anche se eccedenti quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa.

In merito alle disposizioni sulle somme dovute, l'Amministrazione finanziaria, nella Circolare n.12/E, ha chiarito il significato di alcune espressioni utilizzate dal Legislatore. In particolare:

- per **“atto introduttivo del giudizio”** si intende sia l'atto introduttivo del giudizio in primo grado, sia le impugnazioni mediante le quali sono stati introdotti i successivi gradi del giudizio;
- con riferimento alla **“pronuncia giurisdizionale...resa”** il legislatore attribuisce rilevanza alla data di:
 1. deposito della pronuncia nel testo integrale;
 2. deposito del solo dispositivo, qualora sia prevista una pubblicazione dello stesso prima delle motivazioni, come è disposto per le decisioni della Commissione tributaria centrale;
 3. comunicazione al contribuente di un provvedimento decisorio del giudizio, qualora non ne sia prevista la pubblicazione mediante deposito.
- per **“pronunce giurisdizionali cautelari”** che, ai fini della determinazione del costo della chiusura, non assumono mai rilevanza, s'intendono le pronunce adottate per evitare che, a causa della durata del processo, una delle parti possa subire danni irreparabili;
- ai fini della determinazione della somma dovuta, occorre fare riferimento **“all'ultima o all'unica pronuncia resa alla data di presentazione della domanda di definizione”**. Ovvero è necessario che il soggetto interessato alla definizione verifichi, prima della presentazione della domanda di chiusura, se sia intervenuto o meno il deposito della sentenza o del dispositivo presso la segreteria o la cancelleria dell'ufficio giudiziario. Ciò in quanto la pubblicazione mediante deposito della pronuncia rileva anche se il contribuente non ne abbia ancora ricevuto comunicazione;
- la **“soccombenza”** è determinata dal raffronto tra quanto richiesto e quanto deciso dall'organo giurisdizionale adito e si ha **“soccombenza integrale”** di una parte processuale quando nessuna delle sue domande viene accolta dal giudice.

Si ha altresì **“soccombenza parziale”** quando, con l'ultima o unica pronuncia resa alla data di presentazione della domanda di definizione, la parte processuale non ottiene l'integrale accoglimento delle proprie richieste.

Considerato che le somme dovute dipendono dalla soccombenza di ciascuna parte, in tal caso troveranno applicazione sia la percentuale del 10% (sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato) che quella del 50% (sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia

giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza del contribuente).

Se, per esempio, un contribuente ha integralmente impugnato un avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000 euro (con conseguenti sanzioni collegate all'imposta e relativi interessi, non rilevanti ai fini della determinazione del valore della lite) e la sentenza di primo grado ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento, con conferma della legittimità e fondatezza della pretesa limitatamente ad un'imposta pari a 6.000 euro (più sanzioni e interessi relativi), la somma dovuta sarà così determinata:

Esempio: Somma dovuta

Importo del tributo contestato con l'atto introduttivo di primo grado	10.000	
Valore della lite	10.000	
Imposta confermata dalla sentenza	6.000	
Versamento a chiusura della lite pendente		3.400
c. 10% dell'imposta annullata dalla sentenza (10% x 4.000)		400
d. 50% dell'imposta confermata dalla sentenza (50% x 6.000)		3.000

- la pronuncia di **“inammissibilità dell'atto introduttivo”** determina la soccombenza del soggetto che ha proposto l'atto di impugnazione dichiarato inammissibile;
- in merito alle **“pronunce giurisdizionali che non determinano soccombenza sul merito ovvero sull'ammissibilità”**, le somme dovute saranno determinate in relazione alla precedente pronuncia non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, o, in mancanza, saranno pari al 30% del valore della lite che si applica sia nel caso in cui il giudizio, alla data di presentazione della domanda, penda ancora in primo grado sia nel caso in cui non sia stata resa pronuncia sul merito o di inammissibilità alla quale fare riferimento.
Per le pronunce di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, le somme dovute saranno sempre pari al 30% del valore della lite. Infatti, la cessazione della materia del contendere costituisce un'ipotesi di estinzione del processo che determina il venir meno anche delle eventuali pronunce non definitive rese nei precedenti gradi.
Qualora il dispositivo contenga sia una declaratoria di parziale estinzione (ad esempio, a seguito di parziale annullamento dell'atto da parte dell'ufficio) sia una decisione sul merito della controversia, andranno applicate in proporzione sia le regole illustrate per la soccombenza sia quelle per l'estinzione.
- in caso di **“lite per la quale pende giudizio di rinvio al giudice sia di primo grado che di secondo grado”**, le somme dovute per la definizione sono pari al 30% del valore della lite, considerato che la pronuncia di rinvio fa venir meno quelle precedenti.
- è ammessa la definizione delle **“liti pendenti interessate da conciliazione giudiziale”** di cui all'art.48 del D.Lgs. 546/1992, non ancora perfezionata alla data di presentazione della

domanda di chiusura e le somme dovute ai fini della definizione sono pari al 30% del valore della lite.

1. Valore della lite

Il valore della lite, da assumere a base del calcolo per la definizione, va determinato sulla base dell'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, senza considerare gli interessi, le indennità di mora e le eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento.

In caso di liti relative alle irrogazioni di sanzioni, il valore delle stesse è dato dall'ammontare delle sanzioni irrogate.

Qualora l'atto impositivo rechi indicazione solo dei maggiori imponibili (la fattispecie era ricorrente nel settore delle imposte indirette diverse dall'IVA) il valore della lite è dato dall'imposta liquidabile sulla base dell'imponibile accertato e delle relative disposizioni di legge.

Il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero dei soggetti interessati e dai tributi in esso indicati.

Per quanto riguarda, in particolare, la determinazione del valore delle liti aventi ad oggetto la rettifica di perdite dichiarate ai fini delle imposte sui redditi, qualora, a seguito della rettifica delle perdite, l'atto di accertamento evidenzia comunque delle imposte dovute, per determinare il valore della lite si fa riferimento alle stesse.

Ove, invece, la rettifica delle perdite non abbia comportato accertamento di imposte, il valore della lite rilevante ai fini della definizione è determinato sulla base dell'imposta "virtuale", che si ottiene dall'applicazione delle aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata.

Con la chiusura della lite, anche in tal caso l'avviso di accertamento cessa di costituire causa ostativa per accedere alle definizioni di cui agli artt. 7, 8 e 9 della Legge Finanziaria 2003.

2. Lite autonoma

In virtù del fatto che il pagamento delle somme dovute e la domanda di definizione vanno entrambi effettuati distintamente per ciascuna lite pendente, il Legislatore ha tenuto a precisare che per lite autonoma si intende quella relativa a ciascuno dei seguenti atti:

- avvisi di accertamento;
- provvedimenti di irrogazione delle sanzioni;
- ogni altro atto di imposizione

e comunque quella relativa all'INVIM.

3. Soggetti coobbligati

La definizione estingue il rapporto oggetto della controversia e quando tale rapporto coinvolga più soggetti, in solido obbligati al pagamento, la definizione effettuata da parte di uno dei coobbligati esplica efficacia a favore degli altri, inclusi quelli per i quali la lite non sia più pendente.

In sostanza:

- nel caso di un unico ricorso proposto da parte di tutti i coobbligati o interessati a ricorrere, il versamento eseguito da uno estingue la controversia nei confronti di tutti gli altri,

- nel caso di ricorsi distinti da parte di tutti i coobbligati o interessati a ricorrere, il versamento eseguito da uno estingue non solo la controversia nella quale e' parte, ma anche le liti promosse dagli altri,
- nel caso di un ricorso presentato solo da parte di alcuni coobbligati o interessati a ricorrere, il versamento eseguito da uno estingue la controversia anche nei confronti di tutti gli altri,

La definizione non da', comunque, luogo alla restituzione delle somme gia' versate.

Modalita' di presentazione della dichiarazione e di pagamento

Per ciascuna lite pendente, deve essere presentata, entro il **21 aprile 2003**, una distinta domanda di definizione in carta libera, secondo le modalita' che saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Per completezza, si ricorda che l'art.16 non prevede particolari cause soggettive di esclusione ne' riconnette alla chiusura della lite effetti rilevanti sul piano penale.

Per ciascuna lite pendente e' effettuato un separato versamento ed il pagamento delle somme dovute va effettuato entro il **16 aprile 2003**, secondo le ordinarie modalita' previste per il versamento diretto dei tributi cui la lite si riferisce, escludendo ogni forma di compensazione di cui all'art.17 del D. Lgs. 241/1997.

Qualora tra la data di versamento delle somme dovute per la definizione e quella di presentazione della domanda intervenga una pronuncia giurisdizionale non cautelare, resa sul merito ovvero sull'ammissibilita' dell'atto introduttivo del giudizio, per effetto della quale le somme dovute risultino modificate, potranno aversi le seguenti ipotesi:

1. le somme gia' versate risultano di ammontare superiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato avra' diritto, a seguito della verifica della regolarita' della chiusura della lite, alla restituzione delle somme versate in eccesso rispetto a quelle dovute in base alla nuova pronuncia;
2. le somme gia' versate risultano di ammontare inferiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato dovra' versare la differenza entro la data di presentazione della domanda.

In considerazione di quanto sopra evidenziato si rende opportuno presentare la domanda subito dopo l'esecuzione del versamento.

1. Rateizzazione

Le somme dovute possono anche essere versate ratealmente con le seguenti modalita':

- in un massimo di 6 rate trimestrali di pari importo;
- in un massimo di 12 rate trimestrali di pari importo solo se le somme dovute superano 50.000 euro.

L'importo della prima rata deve essere versato entro il **16 aprile 2003** e le rate successive dovranno essere maggiorate degli interessi legali con decorrenza dal **17 aprile 2003** (fino al pagamento di ciascuna rata).

In caso di omesso versamento nei termini delle somme dovute, la definizione non e' inefficace ma cio' costituisce titolo per l'Amministrazione finanziaria per avviare la procedura di riscossione coattiva, con l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30% delle somme non versate,

ridotta del 50% (pertanto pari al 15%) nel caso in cui il versamento avvenga entro i 30 giorni successivi alle rispettive scadenze, maggiorato degli interessi legali.

Gli importi dovuti a seguito dell'omesso o ritardato pagamento delle rate (rate non versate, sanzioni ed interessi) verranno riscossi mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo, salvo che vengano pagati con versamento diretto, anche se tardivo.

2. Somme versate in misura eccedente

Qualora le somme già versate in pendenza di giudizio siano di ammontare superiore rispetto a quanto dovuto per la chiusura della lite, non spetta il rimborso della differenza, salvo che l'Amministrazione finanziaria sia soccombente nelle liti di valore superiore a 2.000 euro.

Il secondo periodo del comma 5, infatti, prevede la restituzione delle somme versate (prima della presentazione della domanda) per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di giudizio qualora le stesse non risultino più dovute in conseguenza di pronuncia favorevole, in tutto o in parte, al contribuente.

Nei casi in cui è ammessa, la restituzione delle somme versate in pendenza di giudizio - al netto di quelle scomutate dal contribuente - verrà disposta dall'Ufficio - senza necessità di specifica istanza - previa verifica della regolarità della definizione.

Va aggiunto, infine, che gli uffici dell'Agenzia, prima di dare esecuzione, a norma dell'articolo 68, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, a pronunce sfavorevoli all'Amministrazione finanziaria, avranno cura di verificare che le somme da rimborsare non siano già state (ovvero non saranno) scomutate dal contribuente in sede di chiusura della lite.

3. Pagamento insufficiente

In caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro 30 giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio.

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, l'errore potrà ritenersi scusabile nelle ipotesi in cui il soggetto abbia osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e nel calcolo degli importi dovuti.

La scusabilità dell'errore va quindi riferita alla mancanza di negligenza nella individuazione della somma dovuta ovvero alla sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza o di particolare complessità del calcolo.

4. Acquiescenza parziale e giudicato interno

La definizione della lite produce effetti solo in relazione alle pretese tributarie che non si siano rese definitive.

I rapporti tributari ormai esauriti, anche se per effetto di acquiescenza parziale o di giudicato interno, non possono, invece, fruire della definizione agevolata, in quanto non si configura in tal caso una lite pendente alle date stabilite dall'art.16. I relativi debiti tributari restano del tutto estranei alla chiusura delle liti e, se già non pagati, vengono riscossi nei modi ordinari.

Sospensione delle liti e dei termini di impugnativa

Le liti definibili sono sospese fino al **30 giugno 2003**. Nel caso in cui sia già stata fissata la trattazione della controversia nel periodo suddetto, i giudizi vengono sospesi solo su richiesta del

contribuente che dichiara di voler avvalersi della disciplina di definizione prevista dall'art.16. Il mancato esercizio di tale facoltà non comporta decadenza dal diritto di chiudere la lite.

La richiesta può essere formulata personalmente nei giudizi in cui non è necessaria l'assistenza di un difensore. La sospensione di cui si tratta può essere chiesta sia oralmente in udienza, sia con istanza scritta. Si ricorda che l'istanza scritta è soggetta all'imposta di bollo solo in caso di giudizio pendente dinanzi ad una Commissione tributaria, poiché, con l'istituzione del contributo unificato, tale imposta non è più dovuta nei giudizi dinanzi al Giudice ordinario.

Qualora la data di trattazione della lite sia successiva al 21 aprile 2003, il contribuente ovviamente potrà richiedere la sospensione del giudizio solo se si è avvalso della definizione.

Dal 1° gennaio 2003 non possono essere fissate trattazioni in date ricadenti nel primo semestre 2003. Le liti per le quali è stata chiesta la definizione, inserite negli elenchi che saranno trasmessi entro il 31 ottobre 2003 dagli uffici dell'Agenzia agli organi giurisdizionali, sono sospese fino al 31 luglio 2004.

La circostanza che la sospensione dei giudizi sia limitata al primo semestre 2003, mentre il termine di trasmissione degli elenchi relativi alle liti con domanda di chiusura – da cui consegue l'ulteriore sospensione fino al 31 luglio 2004 - è fissato al 31 ottobre successivo, comporta che il processo sospeso potrà essere riattivato dal 1° luglio 2003, ma che dovrà essere sospeso nuovamente in presenza di comunicazione che il contribuente si è avvalso dell'articolo 16. Ovviamente se tale circostanza risulta già alla data del 1° luglio il processo non potrà essere riattivato.

Per le stesse liti sono altresì sospesi sino al **30 giugno 2003** i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per Cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio.

L'elencazione operata dal legislatore è tassativa; tuttavia ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, la sospensione opera anche a favore di quegli atti che, pur avendo una denominazione diversa, rientrano nella stessa categoria giuridica di quelli espressamente indicati.

La sospensione dei termini così come disciplinata a seguito delle modifiche alla finanziaria 2003 ha una portata più ampia rispetto a quella originaria di cui al soppresso comma 7 dell'articolo 16, che era limitata all'impugnazione delle sentenze. Questo ampliamento si ritiene che abbia effetto retroattivo, in considerazione del fatto che si applica comunque alle liti pendenti alla data del 1° gennaio 2003.

Qualora il contribuente non si avvalga della definizione, i residui giorni dei termini processuali continueranno a decorrere dal 1° luglio 2003.

Nel caso in cui la definizione non dovesse risultare valida, l'ultimo periodo del comma 8 dispone che la sentenza possa comunque essere impugnata, unitamente al diniego della definizione, entro 60 giorni dalla notifica dello stesso. Si tratta di una disposizione che deroga alla disciplina ed ai termini ordinari di impugnazione.

Diversamente, alla pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso **30 settembre 2002- 31 dicembre 2002** non è applicabile la disposizione speciale in esame, in quanto la stessa non è impugnabile.

Estinzione dei giudizi

I competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria, parte nel giudizio, devono trasmettere alle Commissioni tributarie, ai tribunali, alle Corti d'Appello, **non ché alla Corte di Cassazione** entro il **31 ottobre 2003**, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione e che vengono pertanto sospese fino al **31 luglio 2004**.

L'estinzione del giudizio viene dichiarata a seguito di comunicazione degli uffici competenti, attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto e depositata presso la segreteria della Commissione o nella cancelleria degli uffici giudiziari, entro il medesimo termine del **31 luglio 2004**.

Qualora gli uffici non ritengano di attestare la regolarità della domanda e del pagamento, gli stessi uffici, entro lo stesso **31 luglio 2004**, devono:

- comunicare il diniego della definizione alla segreteria della Commissione o alla cancelleria degli uffici giudiziari;
- e notificare lo stesso diniego all'interessato che, a sua volta, potrà impugnarlo entro **60 giorni** dalla notifica, dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite.

CHIUSURA PARTITE IVA INATTIVE

(Art.5 D.L. 24 dicembre 2002, n.282–Convertito con modificazioni dalla L. 21 febbraio 2003, n.27)

L'articolo 5 consente ai contribuenti di chiudere le partite IVA cosiddette "inattive", per le quali non sia stata presentata la dichiarazione di cessazione, ai sensi dell'art.35, comma 4, del D.P.R. 633/1972, nonostante sia venuto meno lo svolgimento di qualsiasi attività.

In particolare, possono usufruire della sanatoria in esame tutti quei soggetti, titolari di partita IVA, che nel corso del 2002 non abbiano effettuato nessun tipo di operazione rilevante agli effetti dell'IVA e del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Possono, inoltre, essere sanate le irregolarità relative agli anni precedenti nei quali, analogamente, non sia stata effettuata alcuna delle suddette operazioni. In tal ambito, è necessario che il requisito richiesto, rappresentato dalla totale assenza di operazioni, sussista, per gli anni precedenti al 2002, senza soluzione di continuità, a partire dall'anno successivo a quello per il quale sia stata eventualmente presentata la dichiarazione. Tenuto conto, inoltre, che la chiusura della posizione può essere chiesta entro il 16 aprile 2003, il presupposto (mancanza di qualsivoglia attività) per beneficiare della regolarizzazione deve sussistere fino al momento di presentazione della formale dichiarazione di cessazione di attività.

I contribuenti interessati a questa forma di sanatoria devono versare, entro il 16 aprile 2003, la somma forfetaria di 100 euro (a prescindere dalle annualità da regolarizzare) tramite Modello F24, con l'esclusione della compensazione con eventuali crediti spettanti, e comunicare all'Agenzia delle Entrate la data di cessazione dell'attività.

In tal ambito, con separato Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate (in corso di emanazione), dovranno essere definite le modalità applicative per la comunicazione alla medesima Agenzia, anche per via telematica, della data di cessazione dell'attività e degli estremi dell'avvenuto versamento dei 100 euro, necessario ai fini della regolarizzazione.

Mediante la chiusura di partite IVA inattive, infine, sono sanate:

- le irregolarità derivanti dall'omessa presentazione delle dichiarazioni delle imposte sul valore aggiunto e dei redditi, limitatamente ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo in relazione ai quali non sono state effettuate operazioni (non si applicano, quindi, le sanzioni di cui agli articoli 1 e 5 del D.Lgs. 471/1997);
- le violazioni concernenti l'omessa presentazione delle dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione delle attività di cui all'art. 5, comma 6, del D.Lgs. 471/1997.