

**LE FORME DI SANATORIA FISCALE
DELLA FINANZIARIA 2003**

(Artt.7-16, Legge 27 dicembre 2002, n.289)

- PRIMI CHIARIMENTI MINISTERIALI -

Febbraio 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>	11
<i>DEFINIZIONE AUTOMATICA PER GLI ANNI PREGRESSI</i>	22
<i>DEFINIZIONE DEI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI</i>	31
<i>PROROGA DEI TERMINI PER L`ACCERTAMENTO PER I SOGGETTI CHE NON HANNO ADERITO ALLE SANATORIE</i>	32
<i>DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA, CATASTALE, SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E SULL`INVIM</i>	32
<i>DEFINIZIONE DEI CARICHI DI RUOLO PREGRESSI</i>	35
<i>DEFINIZIONE DEI TRIBUTI LOCALI</i>	36
<i>REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI</i>	37
<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>	40
<i>CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI</i>	45

Allegato: [Circolare dell'Agenzia delle Entrate 15 gennaio 2003, n. 3/E](#)

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'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 anche dei primi chiarimenti in tal ambito forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 15 gennaio 2003, n. 3/E, nonché delle modifiche apportate dall'art.5-bis del Disegno di Legge di conversione del Decreto Legge 23 dicembre 2002, n.282 (A.C. 3524-A).

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), 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.3/E del 15 gennaio 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.3/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.

Cause Ostative

La definizione automatica, oltre che per i soggetti non titolari di redditi d'impresa, di lavoro autonomo e partecipazione, e' 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 e' 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 ostativi all'applicazione dell'art.7 e degli art.8 e 9 della Legge 289/2002) s'intendono quelli contenenti rilievi di natura sostanziale, come specificato dall'Agenzia nella Circolare n.3/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
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 verificano 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.

Criteria 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**.

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. ed, in presenza di indici di ``incoerenza`` economica,

secondo appositi criteri di normalizzazione, di cui al citato decreto ministeriale di cui al comma 14.

Nel caso in cui i contribuenti abbiano altresì dichiarato ricavi o compensi non inferiori a quelli determinabili in base agli "studi di settore" e che presentano 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 **300 euro per ciascuna annualità**;

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**;

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.3/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'RPEG, 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 possibilita' 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 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.

2.3 Irrilevanza delle perdite

La Circolare n.3/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 dovute.

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.

In tale ipotesi, è fissata l'applicazione delle sanzioni nella misura di un ottavo del minimo sulle maggiori imposte scaturenti dal recupero delle eccedenze di perdite riportate in esercizi per i quali la definizione automatica non è intervenuta, senza applicazione di interessi.

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.3/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.

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 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.3/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 modalita` di versamento

La definizione delle modalita` 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 societa`, 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), nonche` delle modalita` 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 e` data facolta` a tutti i contribuenti, compresi i sostituti di imposta, di integrare una o piu` 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 puo` 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.

La disciplina della dichiarazione integrativa, contenuta nel citato art. 8 della Finanziaria 2003 e` destinata ad essere integrata con quella delle relative modalita` applicative, da definire con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

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 possibilita` di presentare la dichiarazione integrativa risulta possibile per tutta la generalita` 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. 3/E/2003, l'ambito soggettivo di tale disposizione agevolativa e` costituito da:

- le persone fisiche
- le imprese familiari
- le societa` semplici
- le societa` in nome collettivo
- le societa` in accomandita semplice
- le societa` di armamento
- le societa` di fatto
- le aziende coniugali gestite o meno in forma societaria
- le associazioni tra professionisti
- le societa` per azioni
- le societa` in accomandita per azioni
- le societa` a responsabilita` limitata
- le societa` cooperative
- le societa` 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. 3/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 marzo 2003 possono presentare la dichiarazione integrativa relativamente alla posizione fiscale del *de cuius* ed effettuare i relativi versamenti entro il 16 settembre 2003 (anziché 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.3/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.

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 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);
- 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.3/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. Cio' 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, dovra' 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 e' 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);

- 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. Cio' 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 e' 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 e' stata perfezionata la definizione ai sensi degli artt.15 e 16 della stessa Legge 289/2002. Come gia' precisato anche nell'ambito delle cause ostative 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 potra' attivare la procedura dell'integrativa semplice, ma avra' la facolta' di accedere alla procedura di sanatoria prevista dall'art.15 della Finanziaria 2003. La circolare n.3/E/2003 precisa ulteriormente che la definizione del verbale di constatazione con esito positivo, attuata secondo le procedure delineate dall'art.15 piu' 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 della 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, sara', invece, consentito ricorrere all'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi.

- (2) **Avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive**, relativamente al quale non e' stata perfezionata la definizione ai sensi degli artt.15 e 16 della stessa Legge 289/2002. Anche in tal ambito, si tratta di atti per i quali e' attivabile la procedura di definizione delineata dall'art.15 della stessa legge 289/2002. Resta, quindi, fermo il principio precedentemente enunciato, secondo il quale la definizione dell'avviso di accertamento mediante l'art.15 non preclude la

possibilita` per il contribuente di avvalersi contestualmente anche dell'integrativa semplice e delle altre procedure di sanatoria disciplinate dalla Finanziaria 2003.

Da segnalare, inoltre, che in caso di avvisi di accertamento parziali, divenuti definitivi al 1° gennaio 2003, la stessa disposizione normativa di cui all'art.8, comma 10, lett.a), concede la possibilita` 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.

La circolare n.3/E/2003 precisa, inoltre, che l'onere del pagamento delle imposte richieste con l'accertamento parziale non e` 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 e` 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) 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 e` 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;
- (2) il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'azione penale esercitata nei suoi confronti.

In tal ambito, l'Agenzia ha tenuto a fornire le seguenti ulteriori precisazioni:

- qualora le due condizioni di cui sopra si verificano dopo la data di presentazione della dichiarazione integrativa, la stessa e` da ritenersi legittimamente presentata e produttiva, quindi, degli effetti previsti dalla norma;
- allo stesso modo, e` possibile presentare legittimamente la dichiarazione integrativa allorché, pur essendo esercitata l'azione penale, il contribuente, alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, non ne abbia avuto ancora formale conoscenza;
- in ogni caso, la preclusione all'integrativa semplice 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 saranno approvati da uno specifico Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (provvedimento che, allo stato attuale, risulta ancora in corso di emanazione) 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.3/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, sulle modalita' di trasmissione delle stesse dichiarazioni integrative, l'Agenzia ha precisato che:

- in deroga al principio generale stabilito dall'articolo 2, comma 7, del DPR 322/1998, non e' consentita la presentazione di dichiarazioni integrative entro i novanta giorni successivi al termine di scadenza;
- 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. Occorre, inoltre, precisare che il dettato normativo non impone alcuna soglia minima d'integrazione ne' con riferimento all'imponibile, ne' riguardo all'imposta.

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, cosi' determinati, andranno versati tramite F24, utilizzando un apposito codice tributo entro il termine, piu' 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 possibilita' 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 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:

- **30 novembre 2003**;
- **24 giugno 2004**.

Per maggior chiarezza, nella circolare ministeriale n.3/E/2003 e' contenuta una tabella riepilogativa di seguito riportata.

SOGGETTI	IMPORTI DA VERSARE	PAGAMENTO ENTRO IL 16 APRILE 2003	PAGAMENTO ENTRO IL 30 NOVEMBRE 2003	PAGAMENTO ENTRO IL 24 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 (**30 novembre 2003** e **24 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.

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.3/E/2003 chiarisce che la dichiarazione integrativa **consente**, invece, di:

- far valere detrazioni maggiori, non scomputate interamente in precedenza, purchè non diverse da quelle indicate nella dichiarazione originaria;
- 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. Sono esclusi, da questa particolare procedura, i soggetti che hanno omesso 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 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. Per i sostituti di imposta tale franchigia è stabilita nella misura del 50% delle maggiori ritenute indicate nella dichiarazione integrativa semplice.

(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 punibilità per alcuni reati tributari e comuni

In particolare, l'esclusione, ad ogni effetto, della punibilità 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 punibilità 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 punibilità per i reati di falso da cui sia derivata una dichiarazione fraudolenta o infedele). Nello stesso ambito, è stabilito, poi, che l'esclusione della punibilità 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 facoltà di elevare denuncia all'Autorità 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 è 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 potrà essere effettuato solo quando l'accertamento eseguito nei confronti del reale titolare dei redditi si è 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.

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.

La definizione automatica si caratterizza per la estensione degli effetti e per la esclusione di ogni ulteriore potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e, in relazione a ciò, si distingue dalle altre forme di sanatoria previste dalla legge, con le quali si pone in alternativa, ovvero:

- la definizione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, di cui all'art.7, che riguarda i soli oggetti che abbiano dichiarato ricavi o compensi d'importo non superiore ad un ammontare determinato e permette la definizione limitatamente a detti redditi.
- la dichiarazione integrazione degli imponibili, di cui all'art.8, che riguarda i singoli tributi e non esclude ma limita il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria;

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.

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, fermo restando che, per il 1997, i termini di decadenza di cui all'art.57 del DPR 633/1972 per la notifica degli avvisi di rettifica e di accertamento sono scaduti successivamente al 31 ottobre 2002, precisamente in data 31 dicembre 2002. Il periodo relativo al 1997 è altresì compreso 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.

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.

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.3/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 imposta 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.

Cause Ostantive

Ai sensi del comma 14 dell'art.9, l'accesso alla procedura definitoria 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 alla luce di quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n.3/E, per la specifica fattispecie in esame, 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 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 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 omesso 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 ostative 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, da presentare entro lo stesso termine del **16 aprile 2003**, con la quale si chiedi, 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 è 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 è 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.3/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

Nella Circolare n.3/E, 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" 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**.

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.

Ai fini della definizione automatica è esclusa la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie, fatta eccezione per quelle determinate dall'applicazione della Legge Tremonti-bis (artt.4-5 della Legge 383/2000). È pertanto escluso e, comunque, inefficace il riporto a nuovo delle predette perdite.

In merito l'Amministrazione ha precisato che, comunque, in caso di perdita generata in un periodo di imposta definito e riportata in un periodo di imposta successivo egualmente definito, l'imposta lorda di tale ultimo periodo non deve essere rideterminata. A partire dal primo anno di imposta successivo all'ultimo definibile (nella normalità dei casi il 2002) non si possono riportare le perdite derivanti dalle annualità condonate.

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 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 è 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, a prescindere che egli intenda definire o meno entrambi i settori impositivi.

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 è 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, è 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, né 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 è 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 punibilita` 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 attivita` di controllo fiscale, il soggetto che ha presentato detta ``dichiarazione riservata`` puo` opporre agli organi competenti gli effetti preclusivi, estintivi e di esclusione della punibilita` sopra menzionati, con invito a controllare la congruita` 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 facolta` di regolarizzare le proprie scritture contabili. Si rinvia in proposito alla illustrazione dell'art. 14 della legge.

DEFINIZIONE DEI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI

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

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 entro il **16 aprile 2003** senza l'applicazione delle sanzioni di cui all'art.13 del D.Lgs. 471/1997.

Per avvalersi di tale istituto, i soggetti interessati sono tenuti a presentare una dichiarazione integrativa, in via telematica, direttamente o avvalendosi di intermediari abilitati, indicando in un apposito prospetto le imposte o le ritenute dovute per ciascun periodo d'imposta e i dati del versamento effettuato.

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 possibilita` 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.

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), e' 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 puo` 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 gia` descritte.

Si tratta, in particolare, di due 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 formalita` di registrazione o di presentazione delle denunce o dichiarazioni in precedenza omesse, pagando i relativi tributi senza sanzioni ne` interessi.

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, nonche` 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 e`, infatti, da ritenersi sostitutivo di quello omesso 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 e` compresa anche l'imposta sostitutiva dell'INVIM (di cui all'art.11, comma 3, del D.L. 79/1997, convertito nella legge 140/1997), poiche` la stessa sostituisce l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili nei trasferimenti per successione dei diritti di proprieta` 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, e` da sottolineare che condizione essenziale, affinche` si possa procedere alla definizione agevolata in esame, e` 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 (nonche` l'incremento di valore) per il quale l'Ufficio competente puo` esercitare l'attivita` 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 puo` 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. Piu` in particolare e` 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 e` un procedimento di valutazione, poiche` 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 volonta` di definire il valore dichiarato nell'atto, mediante l'aumento del 25% dello stesso. In base alla suddetta istanza, l'Ufficio competente provvedera` 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 e` 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 e` da sottolineare che la definizione agevolata dell'imposta di registro e` inscindibile da quella concernente le imposte ipotecaria e catastale, cosi` come la definizione agevolata dell'imposta di successione e` inscindibile da quella concernente l'imposta sostitutiva dell'INVIM e le suddette imposte ipotecarie e catastali. Viceversa, per gli atti a titolo oneroso e` 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 avra` 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.

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.3/E/2003, l'ambito operativo della definizione in esame resta delimitato dalle disposizioni concernenti la "chiusura delle liti fiscali pendenti" disciplinata dal successivo art.16 della legge 289/2002, di cui il contribuente intenda avvalersi.

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**, ed il **pagamento**, senza applicazione degli interessi di mora:

- di una somma pari al 25% dell'importo iscritto a ruolo (capitale, interessi e sanzioni);

- delle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso delle spese dallo stesso sostenute per l'espletamento di procedure esecutive.

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'articolo 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.

Come già precedentemente evidenziato, oltre al pagamento delle somme di cui sopra, i contribuenti interessati devono **sottoscrivere, entro il 16 aprile 2003, un apposito atto** con il quale dichiarino di volersi avvalere della definizione in esame, versando contestualmente almeno l'80% delle somme dovute. Il restante importo è versato entro il **16 aprile 2004**. 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.

DEFINIZIONE DEI TRIBUTI LOCALI

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

L'art.13 della Finanziaria 2003 riconosce agli Enti locali (Regioni, Provincie 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 Provincie 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 partecipazioni 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.

Cio' 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 facolta' 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);

Prima di analizzare le modalita' applicative di tale forma di regolarizzazione contabile, si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto in questo ambito valevoli i chiarimenti gia' forniti nella circolare ministeriale 9 maggio 1992, n. 12 in occasione della precedente procedura di regolarizzazione contabile che e' stata a suo tempo disciplinata dalla legge 413/1991.

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

L'art.14, comma 1, della legge 289/2002 attribuisce la facolta' a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato (societa' di capitali ed enti equiparati, societa' in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonche' 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, le varie operazioni fiscalmente irregolari.

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 gia' iscritti, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicate nelle dichiarazioni integrative, nonche' la correlazione esistente tra le predette attivita' 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'attivita', dovrà evidenziare nel prospetto la correlazione esistente tra la stessa ed i redditi che la hanno generato e che hanno gia' formato oggetto di regolarizzazione. Diversamente, l'importo dell'attivita', per la parte che non e' 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, e' finalizzata al riconoscimento fiscale dei valori e delle quantita' in esso specificate ed ha efficacia a prescindere dalla regolarizzazione delle scritture contabili che, come si vedra' di seguito, costituisce una mera facolta' concessa ai soli contribuenti in contabilita' 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 (facoltà che come di seguito evidenziato è concessa, ai fini civilistici, ai soggetti in contabilità ordinaria), 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 per i soggetti in contabilità ordinaria 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 soggetti tenuti alla redazione dell'inventario, del rendiconto, ovvero del bilancio (in sostanza, i contribuenti in contabilità ordinaria) possono provvedere a regolarizzare le proprie scritture contabili, apportando le conseguenti variazioni nell'inventario o nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel bilancio dell'esercizio in corso alla predetta data.

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.3/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, possono:

(a) **eliminare attività o passività** fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi;

(b) **iscrivere attività in precedenza omesse**. In questo caso, la regolarizzazione contabile è riservata ai soli contribuenti tenuti alla redazione dell'inventario, rendiconto o bilancio (ossia ai soggetti in contabilità ordinaria). 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;
- 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.

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 accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, 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 è 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. Non può, quindi, usufruire della procedura di sanatoria in esame chi ha, ad esempio, ricevuto la notifica di un'informazione di garanzia o dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari per uno qualunque dei reati previsti dal citato decreto legislativo.

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 né risultano interessati da ricorso giurisdizionale. Deve trattarsi

di atti 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 affermata (ad esempio esulano dalla definizione in esame il ruolo o la cartella che siano preceduti da avviso di accertamento);

- gli inviti al contraddittorio notificati 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);
- 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).

Condizione necessaria, inoltre, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, per poter accedere alla definizione in esame è che, entro il 1° gennaio 2003, non sia stato proposto ricorso contro l'avviso di accertamento. In tal caso, infatti, è possibile utilizzare la "chiusura delle liti fiscali pendenti" di prevista dall'art.16 della stessa legge 289/2002.

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, il Legislatore ha stabilito che possono essere definiti anche gli atti di contestazione e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni per i quali al 1° gennaio 2003 non siano ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso. In tal caso, la definizione può perfezionarsi mediante il pagamento del 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 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%	Euro4.500	30% sull'intero importo
Da Euro 15.000 a Euro50.000	32%	Euro15.700	Euro4.500 + 32% sulla parte eccedente Euro15.000
Oltre Euro 50.000	35%	-----	Euro15.700 + 35% sulla parte eccedente Euro50.000

La definizione degli avvisi di accertamento e degli inviti al contraddittorio e' 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 e' 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. 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 dell'imposta oggetto di contestazione. In particolare:

- se la definizione ha ad oggetto le imposte sui redditi, relative addizionali ed imposte sostitutive, si applica la percentuale pari al **18%** della somma dei maggiori componenti positivi e dei minori componenti negativi risultanti dal verbale;
- se, invece, 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.

A scopo riepilogativo, si riporta la seguente tabella.

IMPOSTA	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.

Contrariamente, rimanendo sempre nell'ambito delle constatazioni ai fini dell'IVA e tenuto conto delle modalita' di calcolo sopra evidenziate per la determinazione delle somme dovute dal contribuente, l'Agenzia ha precisato che risultano esclusi dalla sanatoria in esame i processi verbali di constatazione da cui risultano operazioni non soggette ad IVA, ossia nell'ipotesi in cui con tali atti vengono constatate operazioni esenti e non imponibili ai fini IVA. In tal caso, infatti, per le stesse operazioni non vi e' un'imposta da applicare, con l'impossibilita', quindi, di determinare l'importo da corrispondere per procedere alla definizione agevolata.

La circolare ministeriale n.3/E/2003 precisa, inoltre, che non sono definibili:

- i processi verbali dai quali emerge la constatazione di una violazione di una norma tributaria comportante l'applicazione della sola sanzione;
- i rilievi del processo verbale di constatazione concernenti gli obblighi di effettuazione delle ritenute alla fonte ai quali sono tenuti i qualita' di sostituti di imposta;
- piu' in generale, i processi verbali notificati dopo il 1° gennaio 2003, ne' quelli recepiti in avvisi di accertamento notificati al contribuente entro la medesima data.

Modalita' di pagamento

I pagamenti delle somme determinate nel rispetto dei criteri sopra visti dovranno essere effettuati entro il **16 aprile 2003**, secondo le ordinarie modalita' previste per il versamento diretto dei relativi tributi, 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;**
- **20 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 meta' 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 modalita' di calcolo eseguite.

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 gia' 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 punibilita' 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:

- 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.).

Ulteriore effetto della definizione e' 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 ogni caso, gli effetti di cui sopra non si producono in caso di esercizio dell'azione penale il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la data di perfezionamento della definizione stessa.

Sospensione dei termini

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

- per proporre ricorso avverso 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 predetta 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'articolo 6 del menzionato decreto legislativo n. 218 del 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 e Corte d'Appello), 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 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.

In particolare, per quanto concerne le controversie che riguardano l' Agenzia delle Entrate, si fa riferimento, tra le altre, all'imposta di bollo, alle tasse sulle concessioni governative, alle tasse sui contratti di borsa, all'imposta sugli intrattenimenti, alla soppressa imposta sugli spettacoli e alle tasse automobilistiche.

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

- le controversie instaurate in sede di contenzioso amministrativo, concernenti tributi sottratti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie,
- e quelle relative ai tributi locali, per le quali si rinvia all'art.13, comma 2.

Come precisato anche nella Circolare n.3/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:

- a) 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),

per i quali al **1° gennaio 2003** e' stato proposto l'atto introduttivo del giudizio (ovvero il ricorso).

A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che e' 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, ovvero notificato l'atto di citazione o d'appello, nel caso di liti pendenti dinanzi al giudice ordinario;

- b) quella 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;
- c) quella 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 della relativa pronuncia;

- d) quella per la quale al **1° gennaio 2003** vi sia pendenza e seguito di rinvio, 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.

Modalita' 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 resa 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 resa alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; • 50% 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 pubblicata la sentenza.

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.

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

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.

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.

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 è 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 dà, comunque, luogo alla restituzione delle somme già 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 del competente ufficio dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, parte nel giudizio.

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.

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.

2. Pagamento insufficiente

In caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilita` dell'errore, e` 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 potra` 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 scusabilita` 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 complessita` del calcolo.

Sospensione delle liti e dei termini di impugnativa

Le liti definibili sono sospese fino al **30 giugno 2003**. Nel caso in cui sia gia` 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.

Per le stesse 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.,

Estinzione dei giudizi

I competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria, parte nel giudizio, devono trasmettere alle Commissioni tributarie, ai tribunali, alle Corti d'Appello, **non ch  alla Corte di Cassazione** entro il **31 ottobre 2003**, un elenco delle liti pendenti per le quali   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 regolarita` 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 regolarita` 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, potra` impugnarlo entro **60 giorni** dalla notifica, dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite.