

CIRCOLARE N. 12/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 21/02/2003

OGGETTO: Disposizioni in materia di sanatorie fiscali. Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) e successive modifiche apportate con il decreto – legge del 24 dicembre 2002, n. 282.

INDICE

1	PREMESSA	10
2	INTEGRAZIONE DEGLI IMPONIBILI PER GLI ANNI PREGRESSI	13
2.1	Contribuenti ammessi.....	13
2.1.1	<i>Eredi</i>	<i>14</i>
2.1.2	<i>Liquidatori.....</i>	<i>15</i>
2.1.3	<i>Curatori fallimentari, Commissari liquidatori, Commissari straordinari delle grandi imprese in stato di insolvenza</i>	<i>15</i>
2.1.4	<i>Curatori dell'eredità giacente, Amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti</i>	<i>16</i>
2.1.5	<i>Società trasformate.....</i>	<i>17</i>
2.1.6	<i>Società fuse.....</i>	<i>18</i>
2.1.7	<i>Società scisse</i>	<i>18</i>
2.1.8	<i>Dichiarazione congiunta</i>	<i>19</i>
2.1.9	<i>Soci di società di persone, associati di associazioni tra artisti e professionisti, coniuge che gestisce l'azienda in comunione....</i>	<i>20</i>
2.2	Periodi d'imposta definibili.....	21
2.3	Imposte e contributi cui è riferibile l'integrazione.....	23
2.4	Imponibili oggetto di integrazione	24
2.4.1	<i>Integrazione ai fini IVA per omessa osservanza dell'obbligo di emissione di autofattura</i>	<i>27</i>
2.5	Integrazione delle ritenute	30
2.6	Esclusioni.....	31
2.6.1	<i>Esclusioni derivanti dalla notifica di atti</i>	<i>31</i>
2.6.2	<i>Avvisi di accertamento parziale divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 2003.....</i>	<i>33</i>
2.6.3	<i>Avvisi di accertamento diversi da quelli parziali, definitivi alla data del 1° gennaio 2003.....</i>	<i>36</i>

2.6.4	<i>Esclusioni derivanti dall'esercizio dell'azione penale per particolari reati</i>	37
2.7	Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni integrative	41
2.7.1	<i>Presentazione telematica diretta</i>	42
2.7.2	<i>Presentazione telematica tramite intermediari</i>	42
2.8	Modalità di calcolo e di versamento delle imposte	43
2.8.1	<i>versamento minimo</i>	46
2.8.2	<i>Contenuto delle dichiarazioni integrative</i>	49
2.9	Dichiarazione integrativa riservata	52
2.10	Regolarizzazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero ...	53
2.11	Effetti della dichiarazione integrativa semplice	58
2.11.1	<i>Preclusione dell'accertamento</i>	59
2.11.2	<i>Estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali</i>	64
2.11.3	<i>Esclusione della punibilità</i>	64
2.11.4	<i>Interposizione di persone</i>	65
2.11.5	<i>Effetti ai fini contributivi e previdenziali</i>	66
3	DEFINIZIONE AUTOMATICA PER GLI ANNI PREGRESSI	67
3.1	Contribuenti ammessi	67
3.2	Periodi d'imposta definibili	68
3.3	Ambito oggettivo	71
3.3.1	<i>Rapporti fra società e soci</i>	74
3.3.2	<i>Gli adempimenti dei soci</i>	76
3.4	Esclusioni	78
3.5	Modalità e termini di presentazione della dichiarazione	80
3.6	Modalità di calcolo e di versamento delle imposte	80
3.6.1	<i>Settore imposte dirette e assimilate</i>	86
3.6.2	<i>Settore IVA</i>	87
3.6.3	<i>Studi di settore e parametri</i>	89
3.6.4	<i>Contribuenti che hanno applicato gli studi di settore</i>	89

3.6.5	<i>Contribuenti congrui</i>	91
3.6.6	<i>Contribuenti incoerenti rispetto agli studi di settore</i>	92
3.6.7	<i>Contribuenti che hanno applicato i parametri</i>	93
3.6.8	<i>Dati da prendere a base per il perfezionamento della definizione</i>	94
3.6.9	<i>Modalità applicative del comma 3-bis</i>	95
3.6.10	<i>Contribuenti che svolgono più attività o utilizzano più punti di produzione o vendita</i>	97
3.7	<i>Irrilevanza delle perdite</i>	99
3.8	<i>Dichiarazioni omesse</i>	103
3.9	<i>Effetti della definizione automatica</i>	104
3.9.1	<i>Preclusione dell'accertamento</i>	105
3.9.2	<i>Estinzione delle sanzioni amministrative tributarie</i>	105
3.9.3	<i>Effetti sul piano penale</i>	106
3.9.4	<i>Effetti sul monitoraggio fiscale</i>	107
3.9.5	<i>Disposizioni in merito al sisma che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa nel 1990</i>	107
4	DEFINIZIONE AUTOMATICA DI REDDITI DI IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO PER GLI ANNI PREGRESSI MEDIANTE AUTOLIQUIDAZIONE	109
4.1	<i>Periodi d'imposta definibili</i>	109
4.2	<i>Contribuenti ammessi</i>	110
4.3	<i>Esclusioni</i>	111
4.4	<i>Effetti della definizione</i>	112
4.4.1	<i>Inibizione dei poteri di controllo dell'ufficio</i>	113
4.4.2	<i>Esclusione dell'applicabilità delle presunzioni di cessioni e di acquisto</i>	113
4.4.3	<i>Definitività della liquidazione delle imposte</i>	113
4.4.4	<i>Effetti extratributari</i>	114
4.5	<i>Criteri di definizione per l'annualità 1997</i>	114
4.6	<i>Criteri di definizione per le annualità dal 1998 al 2001</i>	115

4.6.1	<i>adeguamento dei ricavi o compensi in base agli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto legge n. 331 del 1993 convertito dalla legge n. 427 del 1993.</i>	115
4.6.2	<i>adeguamento dei ricavi o compensi in base ai parametri di cui all'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge n. 549 del 1995.</i>	115
4.6.3	<i>adeguamento dei ricavi e compensi in funzione della distribuzione dei contribuenti per fasce di ricavi o compensi e di redditività risultanti dalle dichiarazioni.</i>	116
4.6.4	<i>Criteri di definizione da parte dei soggetti congrui</i>	119
4.6.5	<i>Criteri per la definizione da parte delle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata.</i>	119
4.7	<i>Criteri per la definizione da parte dei titolari di reddito agrario e di imprese di allevamento</i>	122
4.8	<i>Modalità di perfezionamento della definizione automatica</i>	122
4.9	<i>Termini di versamento</i>	123
4.10	<i>Rateizzazione dei versamenti</i>	124
4.11	<i>Comunicazione della definizione</i>	125
5	DEFINIZIONE DEI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI	126
5.1	<i>Definizione dei ritardati od omessi versamenti non iscritti a ruolo.</i>	126
5.2	<i>Definizione dei ritardati od omessi versamenti iscritti a ruolo.</i>	129
5.3	<i>Modalità di definizione.</i>	130
5.4	<i>Adempimenti degli uffici.</i>	130
6	PROROGA DI TERMINI	132
7	DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA, CATASTALE SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E SULL'INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI	135
7.1	<i>Ambito di applicazione.</i>	136
7.1.1	<i>Tributi ammessi alla definizione</i>	136
7.1.2	<i>Definizione dei valori dichiarati</i>	136
7.1.3	<i>Valori non ammessi alla definizione</i>	137

7.1.4	<i>Condizioni per accedere alla definizione</i>	138
7.1.5	<i>Definizione delle violazioni alle agevolazioni tributarie</i>	139
7.1.6	<i>Versamento delle maggiori imposte</i>	141
7.2	Adempimenti del contribuente	141
7.3	Adempimenti dell'ufficio	143
7.4	Adempimento delle formalità omesse	145
8	DEFINIZIONE DEI CARICHI DI RUOLO PREGRESSI	147
8.1	Ruoli ammessi alla definizione	147
8.2	Modalità per la definizione	148
8.2.1	<i>Ruoli consegnati ai concessionari tra il 1° gennaio 1997 e il 31 dicembre 2000</i>	148
8.2.2	<i>Ruoli affidati anteriormente al 1° gennaio 1997</i>	148
8.2.3	<i>Comunicazioni al debitore</i>	149
8.3	Maggiori rateazioni	149
9	REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI	151
9.1	Effetti fiscali delle dichiarazioni integrative	151
9.2	Regolarizzazione contabile per i soggetti che hanno presentato le dichiarazioni integrative	156
9.3	Ulteriori regolarizzazioni contabili: eliminazione di attività e passività fittizie	160
9.4	Regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero nell'ambito dell'integrazione degli imponibili	163
9.5	Regolarizzazioni contabili dei soggetti che hanno aderito al condono tombale	164
10	DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI, DEGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO, DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE	170
10.1	Ambito di operatività	170
10.1.1	<i>Presupposti soggettivi</i>	170
10.1.2	<i>Presupposti oggettivi</i>	171
10.2	Condizioni per accedere alla definizione	173

10.3	Modalità di calcolo delle imposte dovute.....	173
10.3.1	<i>Avvisi di accertamento e inviti al contraddittorio.....</i>	<i>173</i>
10.3.2	<i>Atti di contestazione e avvisi di irrogazione sanzioni.....</i>	<i>179</i>
10.3.3	<i>Processi verbali di constatazione.....</i>	<i>180</i>
10.4	Modalità di pagamento	184
10.5	Effetti	185
10.6	Sospensione dei termini.....	186
11	CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI.....	187
11.1	Ambito di applicazione.....	188
11.1.1	<i>Tasse.....</i>	<i>189</i>
11.1.2	<i>Contributo al servizio sanitario nazionale.....</i>	<i>189</i>
11.1.3	<i>Contributi e premi previdenziali ed assistenziali.....</i>	<i>189</i>
11.1.4	<i>Tasse automobilistiche</i>	<i>190</i>
11.1.5	<i>Tributi locali.....</i>	<i>190</i>
11.1.6	<i>Canone di abbonamento alla televisione</i>	<i>191</i>
11.2	Nozione di lite pendente.....	191
11.2.1	<i>Liti pendenti in Cassazione</i>	<i>192</i>
11.2.2	<i>Liti pendenti a seguito di rinvio</i>	<i>192</i>
11.2.3	<i>Definizione in pendenza dei termini di impugnazione</i>	<i>193</i>
11.2.4	<i>Pronunce divenute definitive alla data di entrata in vigore della finanziaria 2003.....</i>	<i>194</i>
11.3	Liti definibili.....	195
11.3.1	<i>Silenzio-rifiuto o diniego di rimborso</i>	<i>195</i>
11.3.2	<i>Diniego o revoca di agevolazioni.....</i>	<i>196</i>
11.3.3	<i>Avvisi di liquidazione, ingiunzioni e ruoli.....</i>	<i>196</i>
11.3.4	<i>Omessi versamenti di tributi.....</i>	<i>197</i>
11.3.5	<i>Ruoli emessi a seguito della rettifica delle dichiarazioni in sede di liquidazione e controllo formale.....</i>	<i>198</i>
11.3.6	<i>Precedenti definizioni agevolate</i>	<i>199</i>

11.3.7	<i>Definizione nei casi di parziale acquiescenza nei confronti dell'atto impugnato</i>	199
11.3.8	<i>Liti concernenti sanzioni amministrative collegate al tributo ..</i>	200
11.3.9	<i>Sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari.....</i>	200
11.3.10	<i>Decisioni amministrative.....</i>	201
11.4	<i>Valore della lite e lite autonoma.....</i>	201
11.4.1	<i>Rettifica di perdite.....</i>	203
11.5	<i>Coobbligati</i>	204
11.6	<i>Somme dovute</i>	205
11.6.1	<i>Osservazioni preliminari.....</i>	206
11.6.2	<i>Atto introduttivo del giudizio.....</i>	206
11.6.3	<i>Pronuncia "resa"</i>	207
11.6.4	<i>Pronunce cautelari</i>	207
11.6.5	<i>Rilevanza delle pronunce rese fino alla data di presentazione della domanda</i>	207
11.6.6	<i>Soccombenza</i>	208
11.6.7	<i>Soccombenza parziale</i>	208
11.6.8	<i>Inammissibilità dell'atto introduttivo.....</i>	209
11.6.9	<i>Pronunce giurisdizionali che non determinano soccombenza sul merito ovvero sull'ammissibilità</i>	210
11.6.10	<i>Definizione in pendenza di giudizio di rinvio o del termine di riassunzione.....</i>	211
11.6.11	<i>Conciliazione giudiziale</i>	212
11.6.12	<i>Scomputo delle somme già versate.....</i>	212
11.6.13	<i>Versamento delle somme dovute.....</i>	213
11.6.14	<i>Pronuncia resa fra la data di versamento e quella di presentazione della domanda.....</i>	214
11.7	<i>Somme versate in misura eccedente.....</i>	215
11.8	<i>Acquiescenza parziale e giudicato interno</i>	217

11.9	Perfezionamento, efficacia e validità della definizione.....	218
11.10	Errore scusabile	219
11.11	Sospensione dei giudizi	220
11.12	Sospensione dei termini.....	221
11.13	Estinzione del giudizio	223
12	REGOLARIZZAZIONE DELLE INADEMPIENZE IN MATERIA DI SERVIZIO PUBBLICO TELEVISIVO	225
13	CHIUSURA PARTITE IVA INATTIVE.....	227
14	DEFINIZIONE DELLE VIOLAZIONI IN MATERIA DI TASSA AUTOMOBILISTICA ERARIALE.....	229
15	DICHIARAZIONE INTEGRATIVA E DEFINIZIONE DELLE CONTROVERSIE RELATIVE ALL'IMPOSTA UNICA DOVUTA PER LE SCOMMESSE DIVERSE DALLA SCOMMESSA TRIS E DALLE SCOMMESSE AD ESSA ASSIMILABILI.	232
16	PROROGA DEI TERMINI PER LA REGOLARIZZAZIONE DEGLI APPARECCHI DA DIVERTIMENTO E INTRATTENIMENTO INSTALLATI PRIMA DEL 1° GENNAIO 2003.....	235

1 PREMESSA

Nel supplemento ordinario n. 240/L alla Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2002 è stata pubblicata la legge 27 dicembre 2002, n. 289 concernente disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003).

Al capo II del titolo II la richiamata legge (di seguito “finanziaria 2003”) detta norme per agevolare la definizione delle situazioni e le pendenze in materia di imposte sui redditi, di imposta regionale sulle attività produttive, di contributo straordinario per l’Europa, di imposta sul valore aggiunto, di imposta sul patrimonio netto, di imposte indirette e di tributi locali.

Tali disposizioni sono state modificate per effetto della legge di conversione del decreto - legge 24 dicembre 2002, n. 282, approvata dal Parlamento in data 18 febbraio 2003 e tuttora in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti in merito ai diversi criteri e modalità di definizione agevolata previsti dalla citata normativa.

In particolare, l’esame sarà esteso alle seguenti disposizioni normative:

- l’articolo 7, disciplinante la definizione automatica dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione;
- l’articolo 8, che contiene disposizioni riguardanti l’integrazione degli imponibili per gli anni pregressi;
- l’articolo 9, recante le modalità di definizione automatica per gli anni pregressi;
- l’articolo 9-bis, il quale reca le modalità di definizione dei ritardati od omessi versamenti;
- l’articolo 10 che prevede, nei confronti dei soggetti che non si avvalgono delle modalità di definizione di cui agli articoli 7, 8 e 9, la proroga di due anni dei termini per l’accertamento;

- l'articolo 11, disciplinante la definizione agevolata delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili;
- l'articolo 12 che prevede la definizione in materia di riscossione dei carichi iscritti a ruolo;
- l'articolo 13 il quale prevede che le regioni, le province e i comuni possono stabilire la definizione dei tributi loro dovuti;
- l'articolo 14, recante disposizioni per la regolarizzazione delle scritture contabili;
- l'articolo 15, che disciplina la definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione;
- l'articolo 16, il quale prevede le modalità di definizione delle liti fiscali pendenti;
- l'articolo 17 che consente la regolarizzazione delle violazioni in materia di servizio pubblico televisivo.

Una trattazione particolare, infine, viene riservata alle disposizioni, in parte introdotte dalla legge di conversione del decreto legge n. 282 del 2002, che interessano i seguenti aspetti:

- chiusura delle partite IVA inattive;
- definizione delle violazioni in materia di tassa automobilistica erariale;
- dichiarazione integrativa e definizione delle controversi in materia di imposta unica per le scommesse diverse dalla scommessa Tris e dalle scommesse ad essa assimilabili.

La presente circolare, che ripropone le parti ancora attuali delle circolari n. 3/E del 15 gennaio 2003 e n. 7/E del 2003, sostituisce queste ultime integralmente.

Per una ricognizione completa delle disposizioni disciplinanti le sanatorie fiscali previste dalla finanziaria 2003, pertanto, dovrà farsi riferimento esclusivamente alla presente circolare, dovendosi ritenere revocati i chiarimenti forniti con le circolari predette.

2 INTEGRAZIONE DEGLI IMPONIBILI PER GLI ANNI PREGRESSI

L'articolo 8 della finanziaria 2003 prevede la possibilità di integrare le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta per i quali i termini di presentazione siano scaduti entro il 31 ottobre 2002.

I contribuenti interessati possono altresì presentare, in relazione agli stessi periodi d'imposta, le dichiarazioni a suo tempo omesse. Ai sostituti d'imposta è consentito integrare le ritenute d'imposta non operate.

Per integrare gli imponibili occorre presentare apposita dichiarazione entro il 16 aprile 2003.

2.1 Contribuenti ammessi

Possono avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 8 tutti i contribuenti, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita.

Sono, in particolare, ammessi a presentare le dichiarazioni integrative i seguenti soggetti:

- le persone fisiche;
- le imprese familiari;
- le società semplici;
- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- le società di fatto;
- le aziende coniugali gestite o meno in forma societaria;
- le associazioni tra professionisti;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative;

- le società di mutua assicurazione;
- gli enti commerciali;
- gli enti non commerciali;
- le società e gli enti non residenti;
- i sostituti d'imposta, ossia i soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte e al versamento delle stesse, di cui al titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Sono di seguito individuati alcuni casi particolari di soggetti legittimati a presentare la dichiarazione integrativa.

2.1.1 Eredi

Gli eredi possono presentare dichiarazioni integrative per definire la posizione tributaria dei loro danti causa per i periodi d'imposta definibili secondo la normativa in esame.

In assenza di contrarie disposizioni normative, si ritiene che gli eredi possono avvalersi, anche ai fini della presentazione delle dichiarazioni integrative, del disposto degli articoli 65, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 35-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in base ai quali sono prorogati di sei mesi tutti i termini pendenti alla data del decesso ovvero scadenti entro quattro mesi da essa.

Pertanto gli eredi dei contribuenti deceduti tra il 16 dicembre 2002 e il 16 aprile 2003 possono presentare la dichiarazione integrativa relativamente alla posizione fiscale del dante causa ed effettuare i relativi versamenti entro il 16 ottobre 2003.

La proroga opera anche a favore degli eredi dei soci di società di persone per gli adempimenti, successivamente illustrati, di cui al comma 11 dell'articolo 8.

Nessuna proroga dei termini è, invece, stabilita per gli eredi dei contribuenti deceduti entro il 15 dicembre 2002 che, se presentano le dichiarazioni integrative concernenti i redditi del *de cuius*, devono farlo nei termini ordinari.

2.1.2 Liquidatori

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

A tal proposito si ricorda che se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il liquidatore è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi sia per la residua frazione di tale esercizio sia per ciascun successivo periodo intermedio. Tali dichiarazioni intermedie, se la liquidazione non supera tre o, nel caso di soggetti IRPEG, cinque esercizi, consentono di liquidare le imposte in via provvisoria, ai sensi dell'articolo 124, comma 2, del TUIR. Ai fini IVA i soggetti in liquidazione possono integrare sia i periodi antecedenti alla delibera di messa in liquidazione, sia quelli successivi.

2.1.3 Curatori fallimentari, Commissari liquidatori, Commissari straordinari delle grandi imprese in stato di insolvenza

Ai sensi dell'articolo 42 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare), il fallito, dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento, è privato della disponibilità dei suoi beni nonché dei poteri di amministrazione che, a norma dell'articolo 31 del medesimo regio decreto, sono affidati al curatore fallimentare, sotto la direzione del giudice delegato.

I curatori possono, quindi, avvalersi delle disposizioni agevolative in argomento, previa autorizzazione del giudice delegato, sentito il comitato dei

creditori e, quando possibile, anche il soggetto fallito ai sensi dell'articolo 35 della legge fallimentare.

Tali soggetti, di conseguenza, sono legittimati a presentare la dichiarazione integrativa sia per i periodi d'imposta antecedenti l'apertura della procedura concorsuale, sia per quello relativo alla procedura medesima, ai sensi dell'articolo 125 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Resta ferma l'autonoma soggettività passiva del fallito per i redditi personali, attratti o meno al fallimento (cfr. risoluzione 5 giugno 2002, n. 171), per i quali il fallito è legittimato a presentare autonomamente dichiarazione integrativa.

Analogamente sono legittimati a presentare la dichiarazione integrativa anche i commissari liquidatori in caso di liquidazione coatta amministrativa e 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.

Ai fini del perfezionamento dell'integrazione, i soggetti prima richiamati devono provvedere al pagamento delle somme dovute entro i termini e con le modalità stabilite dalle disposizioni in commento. Al riguardo si ritiene che tali somme, ai fini dell'ordine preferenziale di distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo, equiparabili a quelle contemplate dall'articolo 111, 1° comma, n. 1 della legge fallimentare, debbano essere portate in prededuzione.

2.1.4 Curatori dell'eredità giacente, Amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti

Anche i curatori dell'eredità giacente e gli amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti possono provvedere alla integrazione delle dichiarazioni dei redditi che, per il combinato disposto degli articoli 131 del TUIR e 19 del decreto del

Presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42, essi sono obbligati a presentare con riferimento ai periodi d'imposta specificati dalle norme richiamate.

2.1.5 Società trasformate

Come è noto l'istituto della trasformazione delle società consiste nella modificazione della forma giuridica e può, quindi, essere attuata:

- nell'ambito di uno stesso tipo di società: società di persone che si trasforma in altra società personale ovvero società di capitali che si trasforma in altra società di capitali (c.d. trasformazione omogenea);
- in un diverso tipo di società: società di persone che si trasforma in società di capitali ovvero società di capitali che si trasforma in società di persone (c.d. trasformazione disomogenea).

Nella prima ipotesi, poiché si realizza una continuità non solo giuridica ma anche contabile e fiscale, la società risultante dalla trasformazione, come già evidenziato con circolare 9 maggio 1992, n. 12, deve presentare un'unica dichiarazione integrativa. Inoltre, per i periodi d'imposta antecedenti e posteriori alla trasformazione, devono essere scelte modalità di integrazione tra loro coerenti. Così, ad esempio, se per i periodi successivi alla trasformazione è richiesta la definizione automatica a norma dell'articolo 9, affinché quest'ultima sia valida, deve richiedersi la definizione automatica anche per i periodi d'imposta precedenti il cambiamento, suscettibili di definizione.

Nella seconda ipotesi, poiché la trasformazione comporta che il soggetto - che acquista o perde la personalità giuridica - sia sottoposto a un distinto regime fiscale, la società interessata ai fini della definizione agevolata è tenuta a presentare due distinte dichiarazioni integrative, una per la società trasformata e l'altra per la società risultante dalla trasformazione. Si ricorda che ai fini IVA, invece, in caso di trasformazione da società di persone in società di capitali e

viceversa sussiste sempre continuità ai fini dell'assolvimento degli obblighi contabili e di quelli dichiarativi.

2.1.6 Società fuse

La fusione comporta la concentrazione di due o più soggetti societari in una sola società e la contestuale estinzione di tutte o di alcune di esse.

La fusione può avvenire, infatti, per unione, ossia attraverso la fusione di due o più società che si estinguono costituendo una nuova società, ovvero per incorporazione, mediante la quale una delle società partecipanti rimane in vita incorporando le altre.

Per le società fuse o incorporate le dichiarazioni integrative devono essere presentate dalla società risultante dalla fusione o dalla società incorporante, le quali subentrano in tutti i diritti e in tutti gli obblighi delle società fuse o incorporate.

Poiché le singole società fuse o incorporate, ai fini della definizione delle situazioni e delle pendenze tributarie, conservano una posizione autonoma sia tra esse che rispetto alla società incorporante o risultante dalla fusione, quest'ultime sono tenute a presentare distinte dichiarazioni integrative per le singole società fuse o incorporate. Conseguentemente, possono essere presentate, ad esempio, l'istanza di definizione automatica per la società incorporante e l'integrativa semplice per una o più società incorporate.

Parimenti ai fini IVA, poiché la società risultante dalla fusione subentra in tutti gli obblighi e diritti delle società fuse, solo essa può presentare le dichiarazioni integrative, sia per se medesima sia per le società fuse.

2.1.7 Società scisse

Le operazioni di scissione possono essere distinte in:

- scissione totale;
- scissione parziale.

Con la scissione totale, l'intero patrimonio di una società è trasferito ad una o più società preesistenti o di nuova costituzione. A seguito di tale operazione la società scissa cessa di esistere. Pertanto, ai sensi dell'articolo 123-bis del TUIR gli obblighi tributari della società scissa, afferenti periodi d'imposta precedenti alla data in cui ha effetto la scissione, sono trasferiti alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione. Ricorrendo tale ipotesi sarà la società beneficiaria a presentare oltre le dichiarazioni integrative riguardanti la propria posizione tributaria, anche quelle afferenti alla posizione tributaria della società scissa.

Con la scissione parziale è trasferito ad una o più società, siano esse preesistenti o di nuova costituzione, solo una parte del patrimonio della società scissa. In tal caso quest'ultima continua ad esistere. Ne consegue che gli obblighi tributari della società scissa, anche riferibili a periodi d'imposta precedenti alla data in cui ha effetto l'operazione di scissione, sono adempiuti dalla stessa società scissa.

2.1.8 Dichiarazione congiunta

Per le dichiarazioni presentate congiuntamente dai coniugi, l'eventuale dichiarazione integrativa dovrà essere presentata singolarmente da ciascun coniuge. Di conseguenza la dichiarazione integrativa presentata da uno dei coniugi avrà effetto solo nei riguardi della propria posizione tributaria e contributiva, senza coinvolgere la posizione dell'altro coniuge.

In tal caso, la liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative non potrà esercitare alcuna influenza sulla compensazione eventualmente operata nella dichiarazione originaria tra crediti e debiti tributari dei due coniugi.

2.1.9 Soci di società di persone, associati di associazioni tra artisti e professionisti, coniuge che gestisce l'azienda in comunione

L'articolo 8, comma 11, prevede che le società e le associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, e successive modificazioni, nonché i titolari delle aziende coniugali non gestite in forma societaria e delle imprese familiari che presentano dichiarazioni integrative devono comunicare, entro il 16 maggio 2003, alle persone fisiche 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 e dei titolari delle aziende e imprese prima nominati producono effetti anche nei confronti rispettivamente dei soci, associati, coniugi e familiari. L'articolo 8, comma 11, infatti, prevede che *“la presentazione della dichiarazione integrativa da parte dei soggetti ... (sopra individuati) costituisce titolo per l'accertamento ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ... , nei confronti dei soggetti titolari di redditi di partecipazione che non hanno integrato i redditi prodotti in forma associata”*.

Da quanto appena evidenziato consegue che qualora i soggetti cui sono imputati *pro quota* i redditi delle menzionate società o associazioni e delle aziende gestite in comunione tra i coniugi non si avvalgono della facoltà di presentare dichiarazioni integrative semplici ai sensi dell'articolo 8 in esame, 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.

L'obbligo di comunicazione – prima richiamato - sussiste anche nel caso di presentazione della dichiarazione riservata di cui al comma 4 dell'articolo 8. I soci, a loro volta, possono presentare la dichiarazione integrativa secondo le modalità ordinarie - ovvero - anch'essi in via riservata. Resta fermo, in ogni caso, il potere dell'amministrazione finanziaria di procedere ad accertamento parziale ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 qualora, in presenza di dichiarazione integrativa riservata presentata dalla

società, i soci non abbiano provveduto alla regolarizzazione della posizione individuale.

La norma, inoltre, a beneficio dei soci, associati o partecipanti nelle società o altri soggetti richiamati all'articolo 5 del TUIR, prevede termini più ampi sia per la presentazione della dichiarazione integrativa sia per il pagamento delle relative imposte. Tali soggetti, infatti, possono presentare la dichiarazione integrativa di cui all'articolo in esame e versare le relative imposte entro il 16 settembre 2003.

Al riguardo si precisa che i soggetti titolari di redditi di partecipazione in uno o più società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR sono ammessi a presentare:

- entro il 16 aprile 2003 la dichiarazione con definizione automatica ai sensi dell'articolo 9, nel qual caso la situazione tributaria risulta definita;
- entro il 16 settembre 2003 la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, per integrare gli imponibili originariamente dichiarati compresi quelli di partecipazione conseguenti a quelli definiti dalla società partecipata ai sensi degli articoli 7 e 8.

Si precisa al riguardo che qualora la definizione sia anche riferita a redditi di impresa ovvero di lavoro autonomo individuali, il contribuente dovrà procedere, all'autoliquidazione unitaria delle complessive somme dovute in relazione a tutte le tipologie di reddito oggetto di definizione, operando il relativo versamento entro il maggiore termine del 16 settembre 2003.

2.2 Periodi d'imposta definibili

L'articolo 8, comma 1, stabilisce che possono costituire oggetto di integrazione le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione sono scaduti entro il 31 ottobre 2002.

In particolare, possono essere oggetto d'integrazione:

- ai fini delle imposte sui redditi, delle altre imposte e dei contributi, i periodi d'imposta compresi tra il 1997 e il 2001, se coincidenti con l'anno solare;
- ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, gli anni dal 1998 al 2001.

In caso di dichiarazioni omesse sono suscettibili di definizione anche i periodi di imposta 1996 per le imposte dirette e 1997 per l'IVA.

La data del 31 ottobre 2002, entro la quale deve cadere il termine per la presentazione delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta oggetto di integrazione, riguarda la generalità dei contribuenti, a nulla rilevando la circostanza che questi siano stati autorizzati a presentare la dichiarazione tramite banca o posta ovvero in via telematica.

In merito alle dichiarazioni presentate oltre i termini ordinari, l'articolo 2, comma 7 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dispone che *“sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni (le parole 90 giorni sono state sostituite alle precedenti “30 giorni” dall'articolo 1, comma 2, lettera g), n. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542 in vigore dal 3 marzo 2000), dalla scadenza del termine salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo”*. Di conseguenza, le dichiarazioni presentate con ritardo non superiore a novanta giorni, si considerano valide a tutti gli effetti, e quindi produttive di effetti anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni disciplinanti le sanatorie introdotte dalla finanziaria 2003.

In particolare, il periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione è scaduto entro il 31 ottobre 2002 deve ritenersi integrabile tenendo conto dei dati indicati nella dichiarazione originaria anche se quest'ultima sia stata presentata entro i 90 giorni successivi alla scadenza di detto termine.

La disposizione di cui all'articolo 2, comma 7, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, trova applicazione anche ai fini della definizione automatica di cui all'articolo 9.

Con riguardo invece all'articolo 7, il tenore letterale della norma, che fa riferimento alle “*dichiarazioni presentate entro il 31 ottobre 2002*” non consente di pervenire alla medesima conclusione. Restano quindi escluse dall'ambito applicativo della norma le dichiarazioni tardive presentate nei novanta giorni successivi al 31 ottobre 2002.

Posto che ai fini della individuazione delle dichiarazioni oggetto di integrazione occorre fare riferimento al termine di presentazione in via telematica stabilito dal decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, deve ritenersi che per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, l'ultimo periodo d'imposta definibile è quello relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2001. In altri termini, tali soggetti, in quanto tenuti – ai sensi dell'articolo 2 del citato decreto del Presidente della Repubblica – a presentare la dichiarazione dei redditi in via telematica entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, non possono definire periodi d'imposta chiusi dopo il 31 dicembre 2001, per i quali la data di presentazione della relativa dichiarazione scade successivamente al 31 ottobre 2002.

2.3 Imposte e contributi cui è riferibile l'integrazione

L'integrazione ha effetto ai fini dei seguenti imposte e contributi:

- l'IRPEF le relative addizionali;
- l'IRPEG;
- le imposte sostitutive;
- l'ILOR;
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- l'imposta sul valore aggiunto;
- l'imposta regionale sulle attività produttive;

- il contributo straordinario per l'Europa;
- i contributi previdenziali;
- il contributo al servizio sanitario nazionale;
- le ritenute alla fonte.

Con riferimento al contributo straordinario per l'Europa di cui all'articolo 3, commi 194 e seguenti, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, dovuto per il periodo d'imposta 1996, si precisa che l'integrazione comporta il pagamento di un importo pari al 40 per cento del contributo dovuto, tenuto conto della restituzione del 60 per cento di quanto trattenuto dal sostituto d'imposta e/o versato dal contribuente ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 2 novembre 1998, n. 378 (v. C.M. del 18 novembre 1998, n. 265).

Non possono formare oggetto di integrazione le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e del controllo formale di cui all'articolo 36-ter del medesimo decreto, nonché a seguito della liquidazione delle dichiarazioni IVA di cui all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

2.4 Imponibili oggetto di integrazione

Con riguardo alle imposte sui redditi, l'integrazione può interessare tutte le tipologie di redditi contemplate dall'articolo 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.

Considerato che l'articolo 8 non prevede la definizione contestuale di tutte le imposte, i contribuenti possono presentare la dichiarazione integrativa con riferimento anche ad una sola imposta o contributo e anche per un singolo periodo d'imposta. Pertanto possono essere autonomamente integrati, ad esempio, gli imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e quelli rilevanti

ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, senza peraltro dover interessare tutte le annualità.

La dichiarazione integrativa può essere presentata anche in relazione a periodi d'imposta in cui è stata omessa la presentazione della dichiarazione originaria.

Al riguardo si rammenta che ai sensi dell'articolo 1, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 *“le persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili, che possiedono solo redditi esenti e redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta, redditi fondiari dell'abitazione principale e sue pertinenze”* nonché *“altri redditi per i quali la differenza tra l'imposta lorda complessiva e l'ammontare spettante delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del TUIR e le ritenute operate risulta non superiore a euro 10,33”* sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione.

In tutte le ipotesi in cui il contribuente sia in possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilati certificati dal sostituto d'imposta mediante il CUD la dichiarazione si considera, ai fini delle sanatorie previste dalla legge n. 289 del 2002, comunque presentata in quanto le informazioni relative al reddito percepito, alle ritenute subite e alle detrazioni calcolate contenute in tale certificazione sono portate a conoscenza della amministrazione finanziaria direttamente dal sostituto di imposta. Ciò vale anche quando il contribuente possieda altri redditi diversi da quello dell'abitazione principale, che lo avrebbero obbligato a presentare la dichiarazione.

Ancorché la richiamata disposizione recata dall'articolo 1, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, è riferita alle persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili, titolari oltre che di reddito di lavoro dipendente anche di altri redditi come, ad esempio, quelli di tipo occasionale, si osserva che solo i redditi di lavoro dipendente o assimilati sono certificati mediante il CUD nel quale il sostituto di imposta attesta non solo i redditi corrisposti e le relative ritenute operate ma anche le detrazioni spettanti.

Ne consegue che i contribuenti in possesso di redditi di lavoro dipendente o assimilati certificati dal CUD, che per qualsiasi motivo non hanno presentato la dichiarazione, sono tenuti in sede di integrazione a considerare tali redditi come dichiarati. In tal caso, al fine di regolarizzare l'omessa dichiarazione di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente o assimilati certificati dal CUD, i contribuenti dovranno ricomprendere nel reddito complessivo evidenziato nella dichiarazione integrativa anche il reddito di lavoro dipendente, scomputando dall'imposta lorda le detrazioni e le ritenute indicate nel CUD.

I contribuenti che intendano integrare o dichiarare un reddito soggetto a tassazione separata ai fini IRPEF devono necessariamente avvalersi delle disposizioni disciplinanti l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, stante il disposto dell'articolo 9, comma 1, secondo cui *“non possono essere oggetto di definizione automatica i redditi a tassazione separata”*. Con riferimento all'annualità in cui tali redditi sono stati conseguiti, essi presentano pertanto una dichiarazione integrativa, indicando il reddito soggetto a tassazione separata precedentemente omesso o dichiarato in modo infedele. Ciò anche nelle ipotesi in cui lo stesso contribuente abbia presentato per la medesima annualità dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica. In altri termini, qualora si intenda effettuare la definizione automatica e, nello stesso tempo, integrare redditi soggetti a tassazione separata, è necessario produrre due distinte dichiarazioni rilevanti rispettivamente ai fini dell'articolo 9 e dell'articolo 8.

Così, ad esempio, un imprenditore che abbia conseguito nell'anno 1998 una plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo oneroso di azienda posseduta da più di cinque anni, assoggettata a tassazione separata ai sensi dell'articolo 16, lett. g), del TUIR, può integrare il relativo imponibile a suo tempo tassato separatamente, esclusivamente con la procedura di cui all'articolo 8 della finanziaria 2003 assoggettandolo al regime di tassazione separata.

Ne consegue che per porre rimedio all'infedeltà della dichiarazione originaria relativamente a detto reddito soggetto a tassazione separata, il contribuente deve necessariamente presentare una specifica dichiarazione

integrativa, e ciò anche nel caso in cui per l'anno 1998 abbia definito automaticamente la propria posizione tributaria con la presentazione della dichiarazione prevista all'articolo 9.

Avendo riguardo al richiamato disposto dell'articolo 9, comma 1, deve ritenersi ugualmente necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa semplice tutte le volte in cui si intenda regolarizzare la omessa dichiarazione di redditi annoverati tra quelli per i quali è consentita la tassazione separata ai sensi dell'articolo 16 del TUIR, indipendentemente dal fatto che siano elencati tra quelli richiamati al comma 2 o 3 del predetto articolo 16.

Nel particolare caso in cui il contribuente abbia già assoggettato ad imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358 una plusvalenza derivante da cessione a titolo oneroso di azienda posseduta da più di cinque anni, egli potrà integrare il relativo imponibile ai sensi dell'articolo 8 della presente legge ovvero, in alternativa, avvalersi della definizione automatica disciplinata dal successivo articolo 9.

Si precisa che, qualora in sede di dichiarazione integrativa intenda rettificare in aumento un reddito dichiarato in modo infedele, il contribuente non potrà esercitare una diversa opzione, di tassazione separata o ordinaria del reddito, rispetto a quella già operata in sede di dichiarazione originaria. Ciò in quanto la facoltà di far valere la tassazione ordinaria per alcuni dei redditi elencati nell'articolo 16 del TUIR deve essere espressamente esercitata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione dei predetti redditi. Analogamente non è possibile assoggettare a tassazione ordinaria tutti i redditi omessi elencati dall'articolo 16 del TUIR.

2.4.1 Integrazione ai fini IVA per omessa osservanza dell'obbligo di emissione di autofattura

L'articolo 8, comma 3, detta particolari disposizioni con riguardo all'integrazione ai fini IVA.

In particolare, la norma consente di definire l'omessa osservanza degli obblighi di autofatturazione (con esclusivo riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere computata in detrazione) nelle seguenti ipotesi:

- mancata emissione della fattura da parte dei cessionari o dei committenti che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, hanno acquistato beni o servizi, nel territorio dello Stato, da soggetti non residenti che non hanno provveduto a nominare un rappresentante fiscale (articolo 17, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972);
- mancata integrazione della fattura relativa agli acquisti di oro, argento da investimento nonché agli acquisti di oro e di prodotti semilavorati di cui all'articolo 17, quinto comma del decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972;
- mancata emissione della fattura da parte dei cessionari e committenti che, nell'esercizio di impresa, hanno acquistato beni o utilizzato servizi da produttori agricoli esonerati dagli obblighi contabili e documentali (articolo 34, sesto comma, primo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972);
- mancata integrazione delle fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), e alle operazioni di cui all'articolo 46, comma 1, secondo periodo (articolo 47, comma 1, del decreto - legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427).

Ai sensi delle disposizioni sopra richiamate, i cessionari o i committenti si sostituiscono ai cedenti o prestatori nell'obbligo di emissione della fattura, ovvero hanno l'obbligo di integrare la fattura del cedente o commissionario intracomunitario emessa senza indicazione dell'imposta (articolo 47 decreto - legge n. 331 del 1993). L'autofattura, una volta emessa, deve essere annotata tanto nel registro delle operazioni attive quanto in quello degli acquisti; in tal modo l'imposta risulta computata sia tra quella a debito che tra quella detraibile,

fatta eccezione per le autofatture emesse ai sensi dell'articolo 34, sesto comma del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 (autofatture per conto dei produttori agricoli esonerati). Per queste ultime, infatti, la norma dispone che le fatture siano registrate solo tra gli acquisti. La doppia registrazione neutralizza, di norma, il debito di imposta che deriva dall'emissione della fattura in sostituzione del soggetto normalmente obbligato.

Le registrazioni tra gli acquisti devono rispettare le regole di detraibilità dettate dagli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, con la conseguenza che per alcuni soggetti (ad esempio per quei soggetti che compiono esclusivamente operazioni esenti) l'imposta sugli acquisti può risultare del tutto o parzialmente indetraibile e, quindi, dovuta.

Nella richiamata ipotesi in cui sussistano cause di indeetraibilità, totale o parziale, i soggetti, che non hanno emesso autofattura per i predetti acquisti (ed hanno quindi omesso di versare l'imposta che non avrebbero potuto portare in tutto o in parte in detrazione) possono procedere all'integrazione applicando le disposizioni di cui al comma 3 dell'articolo 8.

In particolare, nell'ipotesi di preclusione totale del diritto alla detrazione, l'integrazione deve essere operata mediante il versamento di un importo pari all'intera imposta che non avrebbe potuto essere iscritta a credito, da effettuarsi ai sensi dell'articolo 9-bis, in conformità al disposto del comma 3 in esame.

E' il caso in cui gli acquisti di beni e servizi:

- siano afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta, ecc. (indetraibilità totale ex articolo 19, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633);
- si riferiscano a beni o servizi per cui l'imposta è oggettivamente indetraibile (indetraibilità oggettiva ex articolo 19 bis 1 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633).

Nell'ipotesi di limitazione parziale dell'esercizio del diritto alla detrazione l'integrazione deve essere operata mediante il versamento, sempre ai

sensi dell'articolo 9-bis, di un importo pari alla parte di imposta che non avrebbe potuto essere portata in detrazione.

E' il caso in cui gli acquisti:

- si riferiscano a beni o servizi per cui l'imposta è oggettivamente indetraibile solo parzialmente (indetraibilità oggettiva parziale ex articolo 19-bis 1 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633);
- siano compiuti da contribuenti con un pro rata di detraibilità (ex articolo 19, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633) parziale.

Si precisa infine che la presentazione di una dichiarazione integrativa riferita ad altre omissioni compiute nella stessa annualità produce i suoi effetti anche relativamente all'omissione dell'obbligo di autofatturazione che non abbia influito sull'imposta ammessa in detrazione.

2.5 Integrazione delle ritenute

La facoltà di avvalersi dell'integrazione prevista dall'articolo 8 della legge in esame può essere esercitata anche dai soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, obbligati ad operare le ritenute, ivi compresi i soggetti e gli enti, indicati all'articolo 27 del citato decreto del Presidente della Repubblica, tenuti ad effettuare le ritenute sui dividendi.

Pertanto, possono formare oggetto della dichiarazione integrativa tutte le ritenute che tali soggetti erano 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.

La circolare 24 giugno 1998, n. 165, e la successiva risoluzione 9 maggio 2000, n. 57, hanno chiarito che in caso di applicazione delle imposte sostitutive sui redditi di capitale (quali, ad esempio, quelle previste dagli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461), si rendono applicabili, ove

compatibili, le medesime disposizioni procedurali relative alle ritenute alla fonte. Pertanto, si ritiene che le imposte sostitutive sui redditi finanziari devono essere integrate secondo le modalità previste per l'integrazione delle ritenute.

2.6 Esclusioni

L'accesso alla procedura è interdetto in talune ipotesi espressamente individuate dalla legge, qui di seguito richiamate.

2.6.1 Esclusioni derivanti dalla notifica di atti

Ai sensi del comma 10 del citato articolo 8, non possono essere oggetto d'integrazione le dichiarazioni riguardanti periodi d'imposta in relazione ai quali, alla data di entrata in vigore della legge, ossia entro il 1° gennaio 2003, sia stato notificato uno dei seguenti atti:

- processo verbale di constatazione con esito positivo;
- avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- invito al contraddittorio previsto dall'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, concernente disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale.

Ciò a condizione che relativamente agli stessi *“non è stata perfezionata la definizione ai sensi degli articoli 15 e 16”*.

La preclusione viene pertanto meno (e il contribuente è pertanto ammesso a presentare dichiarazione integrativa) qualora – sussistendone i presupposti - i predetti atti siano stati definiti ai sensi dell'articolo 15. Allo stesso modo, la causa di preclusione indotta dalla presenza di una lite avente ad oggetto un avviso di accertamento, può essere rimossa, qualora la controversia sia definita ai sensi dell'articolo 16.

E' opportuno evidenziare che l'impedimento ad avvalersi dell'integrazione degli imponibili rileva con esclusivo riferimento agli

imponibili, alle imposte e alle ritenute indicati negli atti amministrativi richiamati; altri, diversi aspetti riferibili alla posizione fiscale del contribuente possono essere, invece, trattati con la dichiarazione integrativa anche se riferibili allo stesso periodo d'imposta e allo stesso tributo interessato dall'atto amministrativo.

Per processo verbale di constatazione deve intendersi il documento redatto dai verificatori a seguito dell'ultimazione delle operazioni di ispezione e verifica, mediante il quale è effettuata la constatazione delle violazioni delle norme tributarie ascrivibili al contribuente.

I processi verbali di constatazione con esito positivo, che impediscono di accedere alla integrazione di cui all'articolo 8, sono quelli contenenti i rilievi suscettibili di definizione ai sensi dell'articolo 15 della finanziaria 2003, relativamente ai quali, alla data del 1° gennaio 2003, non sia stato notificato avviso di accertamento, ovvero non si sia perfezionato l'accertamento mediante adesione del contribuente.

Riguardo ad essi, la consegna di copia al contribuente, normalmente effettuata al termine delle operazioni di verifica, è condizione necessaria e sufficiente perché detti processi verbali possano considerarsi notificati ai sensi delle disposizioni recate dalla legge in commento.

Poiché la preclusione è indotta dalla presenza di un processo verbale definibile ai sensi dell'articolo 15, al fine di poter accedere alla procedura di integrazione prevista dall'articolo 8, è necessario definire preventivamente il processo verbale ai sensi del predetto articolo 15.

Dall'esame comparato della norma in esame e delle disposizioni recate dal menzionato articolo 15 sulla definizione dei processi verbali di constatazione, traspare la volontà del legislatore di predisporre una sorta di corsia preferenziale per la definizione dei processi verbali di constatazione relativamente ai quali alla data del 1° gennaio 2003, sia stata notificato avviso di accertamento e, nello stesso tempo, consente di delimitare correttamente la portata della causa ostativa in esame.

Di converso, in presenza di verbali con addebiti diversi, non definibili con la procedura di cui all'articolo 15, non opera la preclusione e sarà consentito, pertanto, ricorrere direttamente all'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi.

Pertanto, qualora sia stato notificato un processo verbale di constatazione, sarà necessario, con riguardo ai singoli rilievi in esso contenuti, individuare la natura di ciascuno di essi al fine di discriminare i rilievi definibili con la procedura dell'articolo 15 dagli altri che, viceversa, non precludono l'accesso alla procedura integrativa in esame.

Il principio secondo cui la preventiva definizione mediante la procedura dell'articolo 15 consente la successiva attivazione della procedura di integrazione degli imponibili vale anche per la generalità degli avvisi di accertamento notificati alla data del 1° gennaio 2003 e per i quali non è ancora spirato il termine per la proposizione del ricorso nonché per gli inviti al contraddittorio notificati alla stessa data.

Di converso, la mancata preventiva definizione degli atti innanzi richiamati precluderà l'accesso alla sanatoria disciplinata dalla norma in esame.

2.6.2 Avvisi di accertamento parziale divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 2003

L'eventuale notifica ai sensi degli articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, rispettivamente per le imposte dirette e per l'IVA, di avvisi di accertamento parziale che siano divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge produce effetto ostativo all'integrazione.

Tuttavia, a norma dell'articolo 8, comma 10, lett. a) l'integrazione semplice è ammessa qualora il contribuente provveda, entro la prima data di pagamento degli importi per l'integrazione, al versamento delle somme derivanti dall'accertamento parziale, con esclusione delle sanzioni e degli interessi.

Non si fa luogo a rimborso di quanto già pagato.

In proposito si osserva quanto segue.

1. gli accertamenti parziali in considerazione sono soltanto quelli *“divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della presente legge”*.

L'interpretazione sistematica della norma in esame e di quella di cui al successivo articolo 16 conduce ad affermare che gli avvisi di accertamento parziale definibili ai sensi dell'articolo 8, attraverso il versamento delle somme nello stesso indicate, con esclusione delle sanzioni e degli interessi, sono soltanto quelli per i quali alla data del 1° gennaio 2003 è inutilmente decorso il termine per proporre ricorso nonché quelli che siano divenuti definitivi a seguito di sentenza passata in giudicato anteriormente al 30 settembre 2002.

In questa ultima ipotesi, l'importo da pagare è dato dalle imposte che risultano dovute a seguito delle sentenze passate in giudicato, con esclusione delle sanzioni e degli interessi.

Tenuto conto del disposto dell'articolo 16, comma 3, lettera a), infatti, gli accertamenti divenuti definitivi tra il 30 settembre 2002 ed il 31 dicembre dello stesso anno devono essere considerati liti pendenti e trattati come tali.

In sostanza, a seguito della notifica di un avviso di accertamento parziale, possono verificarsi le seguenti situazioni:

- avvisi di accertamento relativamente ai quali, alla data del 1° gennaio 2003, non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso: premesso che, ai sensi del comma 8 dell'articolo 15, i predetti termini sono sospesi fino al 18 aprile 2003, si evidenzia che al fine dell'accesso alla procedura in commento, è necessaria la previa definizione dell'atto ai sensi dell'articolo 15;
- avvisi per i quali, alla data del 1° gennaio 2003, è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio ovvero per i quali, alla stessa data, l'atto introduttivo del giudizio è stato dichiarato inammissibile con sentenza non passata in giudicato nonché avvisi impugnati e divenuti definitivi nel periodo compreso tra il 30 settembre ed il 31 dicembre 2002: gli stessi,

in quanto “liti pendenti” vanno previamente definiti ai sensi dell’articolo 16;

- avvisi di accertamento parziale notificati in data successiva al 31 dicembre 2002: non costituiscono causa ostativa all’integrazione.

Si precisa che in relazione alle prime due ipotesi che precedono, la mancata preventiva definizione dell’avviso di accertamento parziale costituisce causa preclusiva dell’accesso alla procedura di integrazione degli imponibili solo per i periodi d’imposta e per i tributi interessati dall’atto medesimo;

2. il versamento delle somme derivanti dall’accertamento parziale deve essere effettuato entro la prima data di pagamento degli importi dovuti per l’integrazione. La tardiva effettuazione dell’adempimento rende inefficace la definizione dell’accertamento parziale e, quindi, preclude l’accesso alla definizione integrativa, nei limiti innanzi precisati;

3. l’inciso “*non si fa luogo a rimborso di quanto già pagato*” è finalizzato a disciplinare le situazioni in cui l’interessato abbia già provveduto al pagamento, in tutto o in parte, delle somme originariamente dovute in base all’accertamento parziale.

Esso deve essere interpretato nel senso che qualora l’importo già versato sia di ammontare superiore a quello delle sole imposte risultanti dall’accertamento parziale, non si farà luogo alla restituzione dell’eccedenza; qualora, invece, a seguito della notifica dell’accertamento parziale, sia stato già eseguito il pagamento di un importo, ma lo stesso sia di ammontare inferiore a quello delle somme dovute per la definizione ai sensi dell’articolo 8, dovrà comunque tenersi conto del versamento già effettuato: l’interessato dovrà quindi procedere esclusivamente al versamento della differenza;

4. l’onere del previo pagamento delle imposte richieste con l’accertamento parziale non è altresì condizione per accedere alla procedura in esame qualora detto accertamento riguardi un periodo d’imposta o un tributo 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, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972, se il contribuente interessato intende limitare l'integrazione alle imposte sui redditi.

2.6.3 Avvisi di accertamento diversi da quelli parziali, definitivi alla data del 1° gennaio 2003

Qualora sia stato notificato avviso di accertamento, diverso da quelli parziali, e lo stesso sia divenuto definitivo alla data del 1° gennaio 2003, il contribuente ha la facoltà di avvalersi delle disposizioni sull'integrazione degli imponibili, fermi restando gli effetti dell'atto medesimo (in sostanza, fermo restando per gli uffici il potere di procedere ad iscrizione a ruolo delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi ovvero di escutere gli importi già iscritti).

Alla luce di quanto precede, pertanto, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, diverso da quelli parziali di cui agli articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, e relativo alle imposte ed ai periodi impositivi definibili attraverso la procedura di integrazione semplice, possono verificarsi tre casi:

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

la previa definizione del medesimo ai sensi dell'articolo 15 è condizione per accedere alla procedura dell'articolo 8.

2.6.4 Esclusioni derivanti dall'esercizio dell'azione penale per particolari reati

Ai sensi della lettera b) del comma 10, la dichiarazione integrativa non è ammissibile quando “è stata esercitata l'azione penale per gli illeciti di cui alla lettera c) del comma 6, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa”.

In proposito si osserva quanto segue.

Gli illeciti di cui alla lettera c) del comma 6 sono i seguenti reati tributari previsti dal 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),

nonché i seguenti reati 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 pendenza o situazione tributaria:

- falsità materiale commessa dal privato (articolo 482 c.p.);
- falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico (articolo 483 c.p.);
- falsità in registri e notificazioni (articolo 484 c.p.);
- falsità in scrittura privata (articolo 485 c.p.);
- uso di atto falso (articolo 489 c.p.);
- soppressione, distruzione e occultamento di atti veri (articolo 490 c.p.);

- falsità concernenti documenti informatici (articolo 491-bis c.p.);
- falsità concernenti copie autentiche che tengono luogo degli originali mancanti (articolo 492 c.p.);
- false comunicazioni sociali (articolo 2621 c.c.);
- false comunicazioni sociali in danno dei soci o dei creditori (articolo 2622 c.c.);
- falso in prospetto (articolo 2623 c.c.).

Ai fini dell'esclusione dall'accesso alla procedura di definizione, occorre che i reati diversi da quelli tributari siano rispetto a questi ultimi in rapporto di strumentalità, ossia che la loro commissione sia stata necessaria per eseguire o occultare quelli tributari, ovvero per conseguirne il profitto.

Si tratta in sostanza di quella particolare ipotesi di concorso di reati costituita dai c.d. "reati connessi", cioè tra loro collegati da "connessione teleologica" (quando un reato – mezzo è commesso allo scopo di eseguire un reato – fine) o da "connessione consequenziale" (allorché un reato viene commesso per conseguire il profitto di un altro reato o per occultarlo). I reati connessi devono inoltre riferirsi "*alla stessa pendenza o situazione tributaria*";

La norma preclude l'accesso all'integrazione semplice qualora, entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione alle richiamate fattispecie criminose è stata esercitata l'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza.

In proposito, si ricorda che, ai sensi degli articoli 50 e 405 del codice di procedura penale, quando non deve richiedere l'archiviazione, il pubblico ministero esercita l'azione penale, formulando l'imputazione, secondo le forme previste dal libro VI (articoli 444 e ss. c.p.p.) sui procedimenti speciali, ovvero avanzando richiesta di rinvio a giudizio, ai sensi degli articoli 416 e seguenti.

L'esercizio dell'azione penale è il momento che segna il passaggio dalla fase preprocessuale delle indagini preliminari (dove la persona è semplicemente

“indagata”), alla fase processuale vera e propria, che si svolge dinanzi ad un giudice, nel contraddittorio tra il pubblico ministero e l’“imputato”.

In particolare, assume la qualità di imputato la persona alla quale è attribuito il reato nella richiesta di rinvio a giudizio, di giudizio immediato, di decreto penale di condanna, di applicazione della pena a norma dell’articolo 447 comma 1, nel decreto di citazione diretta a giudizio e nel giudizio direttissimo (articolo 60 c.p.p.).

La formale conoscenza dell’esercizio dell’azione penale si realizza, ad esempio:

- nel caso in cui il pubblico ministero abbia formulato richiesta di rinvio a giudizio, con la notifica dell’avviso del giorno, dell’ora e del luogo dell’udienza preliminare, ai sensi dell’articolo 419 c.p.p.;
- qualora il pubblico ministero abbia trasmesso richiesta di giudizio immediato, con la notifica del decreto che dispone il giudizio immediato, ai sensi dell’articolo 456 c.p.p.;
- ove il pubblico ministero abbia presentato richiesta di emissione del decreto penale di condanna e questa sia stata accolta dal giudice, con la notifica del decreto di condanna, ai sensi dell’articolo 460 c.p.p.;
- nell’ipotesi che, nel corso delle indagini preliminari, sia stata avanzata al giudice richiesta di applicazione della pena a norma dell’articolo 447 comma 1, al momento della presentazione della richiesta.

In sostanza, in tutti i casi in cui, entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa, l’interessato abbia avuto formale conoscenza dell’esercizio dell’azione penale per uno dei reati innanzi elencati, lo stesso non può accedere alla particolare forma di definizione agevolata in commento;

La causa ostativa in esame vale soltanto in relazione alle specifiche ipotesi di reato previste tassativamente dalla legge.

Considerato che gli effetti del condono possono estendersi anche ad annualità anteriori all’entrata in vigore del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.

74, recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, occorre delimitare l'ambito dell'effetto preclusivo ricollegabile all'esercizio dell'azione penale per le fattispecie di reato di cui alla legge n. 516 del 1982.

In particolare, l'articolo 2 del codice penale, fissa il principio generale secondo cui la norma che abolisce una precedente incriminazione ha efficacia retroattiva.

Ciò comporta che l'autore del fatto previsto dalla norma abrogata non possa essere punito, in quanto il comportamento posto in essere non costituisce più reato.

Poiché le cause ostative all'accesso al condono valgono soltanto in relazione alle specifiche ipotesi di reato di natura tributaria previste tassativamente dalla legge, non c'è alcuno spazio di operatività per ipotesi criminose diverse da quelle di cui al decreto legislativo 74 del 2000.

Pertanto, a causa dell'estensione degli effetti del condono anche ad annualità anteriori all'entrata in vigore del decreto 74, può sorgere il problema di delimitare l'ambito dell'effetto preclusivo ricollegabile alla formale conoscenza dell'avvio di un procedimento penale per una delle fattispecie di cui alla legge 516 del 1982.

Ne deriva che rileveranno quali cause che impediscono l'accesso alle sanatorie soltanto quei procedimenti per i quali la fattispecie precedentemente sanzionabile si pone in posizione di continuità con le ipotesi di reato previste dal decreto 74 del 2000.

In proposito, aderendo a recenti pronunce della Corte di Cassazione, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 88/E del 27 dicembre 2002, ha evidenziato i casi in cui è ravvisabile continuità normativa tra le vecchie e le nuove figure di reato tributario.

La preclusione in esame opera con esclusivo riguardo ai periodi d'imposta ai quali si riferiscono i procedimenti medesimi.

Tale limitazione, espressamente contemplata nel corpo delle disposizioni disciplinanti la definizione automatica (articolo 9, comma 15), si ritiene, sulla base di una interpretazione conforme alla *ratio* della norma, che possa trovare applicazione anche con riferimento alla dichiarazione integrativa.

2.7 Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni integrative

Le dichiarazioni integrative, redatte su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, in corso di emanazione, devono essere presentate entro il 16 aprile 2003 in via telematica direttamente, avvalendosi degli intermediari abilitati di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, oppure ricorrendo all'assistenza degli Uffici locali dell'Agenzia delle entrate.

Entro lo stesso termine del 16 aprile 2003 devono essere presentate le dichiarazioni integrative da parte delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché dei titolari dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria e dell'impresa familiare, i quali sono tenuti a comunicare ai soci titolari dei redditi prodotti in forma associata, l'avvenuta presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine del 16 maggio 2003, anziché del 16 aprile 2003. I soci, a loro volta, possono presentare le proprie dichiarazioni integrative entro il 16 settembre 2003.

Il novellato articolo 8, con riferimento ai periodi 1996 e 1997, prevede che la dichiarazione debba essere presentata in via telematica, uniformando in tal modo la modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative relative a tutti i periodi d'imposta integrabili.

La predetta semplificazione rende più agevole l'utilizzo del modello di dichiarazione in corso di approvazione con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, che permette di integrare, con un solo prospetto, più periodi d'imposta.

Ciascun contribuente che intenda integrare anche più periodi d'imposta, presenta, 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 dichiarazione si riferisce. Nei casi espressamente previsti dalla legge, determinati soggetti (eredi, società incorporanti o risultanti dalla fusione, dalla trasformazione, ecc.) sono ammessi a presentare più dichiarazioni integrative, partitamente riferite alla propria posizione tributaria e a quella di un soggetto diverso.

A tutela della riservatezza della dichiarazione, ai sensi dell'articolo 8, comma 4, ultimo periodo, è fatto divieto agli istituti previdenziali che, per qualsivoglia ragione, vengano a conoscenza dei dati contenuti nella predetta dichiarazione di darne comunicazioni all'Amministrazione finanziaria.

Le modifiche relative alle modalità ed ai termini di presentazione della dichiarazione si estendono alla definizione automatica di cui all'articolo 9.

2.7.1 Presentazione telematica diretta

I soggetti che predispongono la propria dichiarazione integrativa possono scegliere di trasmetterla in via telematica direttamente, senza avvalersi di un intermediario abilitato, con le medesime modalità previste per la presentazione della dichiarazione annuale.

La prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate che attesta l'avvenuta presentazione.

2.7.2 Presentazione telematica tramite intermediari

Gli intermediari abilitati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998 sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate in via telematica sia le dichiarazioni integrative da loro stessi predisposte sia quelle compilate dai contribuenti per le quali assumono l'incarico di presentarle in via telematica.

A tal riguardo, si rammenta che gli intermediari abilitati all'invio telematico delle dichiarazioni sono elencati nel citato articolo 3, comma 3.

Sono altresì obbligati alla presentazione telematica delle dichiarazioni da loro predisposte gli studi professionali e le società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli, come specificati dal decreto dirigenziale 18 febbraio 1999. Gli adempimenti degli intermediari abilitati connessi con la presentazione della dichiarazione integrativa sono gli stessi previsti per la presentazione della dichiarazione ordinaria. Per una puntuale ricognizione di tali adempimenti si rinvia alle istruzioni per la trasmissione dei modelli di dichiarazione annuale.

Per quanto riguarda la tempestività delle dichiarazioni presentate in via telematica, si considerano tempestive le dichiarazioni integrative trasmesse entro i termini stabiliti dagli articoli 8 e 9 della finanziaria 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 tal senso v. circolare n. 195 del 24 settembre 1999).

Per la trasmissione telematica delle dichiarazioni integrative dei soggetti appartenenti a gruppi, e per qualsiasi altra indicazione alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica, si fa rinvio alle istruzioni per la trasmissione dei modelli di dichiarazione annuale.

2.8 Modalità di calcolo e di versamento delle imposte

Il comma 3 dell'articolo 8 prevede che l'integrazione si perfeziona con il pagamento entro il 16 aprile 2003 dei maggiori importi dovuti (a titolo di imposte, ritenute e contributi) in base alla dichiarazione integrativa.

Ai fini del calcolo delle maggiori imposte, ritenute e contributi occorre far riferimento alle disposizioni vigenti in ciascun periodo d'imposta.

In particolare, 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 saranno calcolate sulle somme e valori indicati in dette dichiarazioni, applicando le aliquote vigenti nel periodo d'imposta interessato dall'integrazione.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 8, sulle maggiori somme non sono dovuti interessi e non si applicano le sanzioni amministrative tributarie.

Qualora l'importo complessivamente dovuto, per imposte e ritenute e per tutti i periodi d'imposta integrati, ecceda la somma di:

- 3000 euro per le persone fisiche;
- 6000 euro per gli altri soggetti;

gli importi eccedenti possono essere versati in due rate, di pari importo, entro il 30 novembre 2003 e il 20 giugno 2004, maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003.

Considerato che il 30 novembre 2003 e il 20 giugno 2004 cadono di domenica i termini devono intendersi rispettivamente prorogati al:

- 1° dicembre 2003;
- 21 giugno 2004.

Si precisa che le somme eccedenti i limiti sopra indicati devono essere calcolate con riferimento all'importo complessivo dovuto per tutti i periodi d'imposta interessati oggetto di definizione e non in relazione a ciascun periodo d'imposta come originariamente previsto dal citato articolo 8.

Occorre inoltre sottolineare che ai fini del calcolo delle eccedenze rateizzabili, rilevano anche le imposte sostitutive dovute per la definizione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero. Si ritiene, infatti, che l'integrazione avente ad oggetto i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero siano riconducibili alla posizione fiscale del contribuente unitariamente

considerata e che i relativi adempimenti non possono essere diversamente disciplinati.

Si ricorda, in proposito, che ai sensi del D.M. 11 dicembre 2001 la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284 del codice civile è fissata, con decorrenza dal 1° gennaio 2002, al 3 per cento annuo.

A maggior chiarimento si veda la seguente tabella:

Soggetti	Importi da versare	Pagamento entro il 16 aprile 2003	Pagamento entro il 1° dicembre 2003	Pagamento entro il 21 giugno 2004
Persone fisiche	Fino a 3.000 euro	Intero importo	—	—
	Oltre 3.000 euro	3.000 euro	Metà dell'importo eccedente i 3.000 euro + interessi	Metà dell'importo eccedente i 3.000 euro + interessi
Altri soggetti	Fino a 6.000 euro	Intero importo	—	—
	Oltre 6.000 euro	6.000 euro	Metà dell'importo eccedente i 6.000 euro + interessi	Metà dell'importo eccedente 6.000 euro + interessi

Resta ferma la possibilità per il contribuente di versare le somme dovute in unica soluzione entro il 16 aprile 2003, ovvero in una o due rate maggiorate degli interessi.

Il calcolo degli interessi sarà effettuato secondo il metodo commerciale, in base alla formula $C \times i \times g / 36.000$, dove "C" è il capitale, ossia l'importo dovuto rateizzato, "i" è il tasso di interesse legale, del 3 per cento, e "g" è il numero di giorni decorrenti dal 17 aprile 2003 fino al giorno di pagamento della rata, considerando ciascun mese composto da trenta giorni. A titolo esemplificativo, si ipotizzi che una persona fisica sia tenuta, per un determinato

periodo d'imposta, a seguito di integrazione degli imponibili, al versamento di un importo pari ad euro 4.000. In tal caso entro il 16 aprile 2003 dovrà pagare la somma di euro 3.000. L'eccedenza pari a euro 1.000 potrà essere versata in due rate di euro 500 entro il 1° dicembre 2003 ed entro il 21 giugno 2004. Questi due ultimi versamenti dovranno essere maggiorati degli interessi, a decorrere dal 17 aprile 2003. Pertanto il debitore effettuerà il pagamento della prima rata il 1° dicembre 2003 per l'importo complessivo di euro 509,5 di cui euro 500 a titolo di capitale ed euro 9,5 di interessi (calcolati in base alla già citata formula " $C \times i \times g / 36.000$ " ossia $500 \times 3 \times 228 / 36.000$). Analogamente, la seconda rata, se pagata il 21 giugno 2004, ammonta a euro 516,7 costituita da euro 500 di capitale ed euro 16,7 di interessi ($500 \times 3 \times 401 / 36.000$).

2.8.1 versamento minimo

Il novellato comma 3 dell'articolo 8, relativamente ai versamenti, prevede l'obbligo di indicare, a pena di nullità, maggiori importi dovuti almeno pari a 300 euro per ciascun periodo d'imposta.

Qualora l'ammontare dei maggiori importi dovuti sia inferiore a 300 euro, ai fini dell'efficacia dell'integrazione, è necessario, quindi, versare un importo almeno pari a 300 euro per ciascuna annualità.

Così, ad esempio, qualora dalla dichiarazione integrativa presentata per una annualità risultino maggiori imposte dovute pari a:

IRPEF	150 €
IRAP	70 €
IVA	50 €
TOTALE	270 €
TOTALE DA VERSARE	300 €

il contribuente deve, in ogni caso versare almeno 300 euro.

Qualora invece dall'integrazione risultino importi dovuti pari a:

IRPEF	150 €
IRAP	170 €
IVA	50 €
TOTALE	370 €
TOTALE DA VERSARE	370 €

il contribuente deve versare un importo pari a 370 euro.

Il versamento minimo è dovuto, altresì, nell'ipotesi in cui per effetto dello scomputo delle detrazioni non utilizzate interamente nella dichiarazione originaria il debito d'imposta emergente dalla dichiarazione integrativa fosse pari a zero.

Considerato che la definizione di cui all'articolo 8 comporta nella sostanza una riapertura dei termini per poter integrare gli imponibili originariamente dichiarati, da cui emergono le maggiori imposte dovute, e che il limite di versamento introdotto dal decreto di modifica costituisce una sorta di costo forfetario da sostenersi per rendere efficace la definizione, il predetto minimo non è correlato alle risultanze della dichiarazione originaria.

Così, ad esempio, se dalla dichiarazione integrativa non emerge alcuna imposta a debito ma solo una minore perdita rispetto a quella indicata nella dichiarazione originaria, è comunque necessario versare, ai fini dell'efficacia dell'integrativa, l'importo minimo di 300 euro. In tal modo, il contribuente può riportare a nuovo la minor perdita integrata.

Resta inteso che, qualora nell'esercizio successivo, il contribuente abbia utilizzato una perdita superiore rispetto a quella spettante, sarà cura dello stesso integrare anche tale annualità, considerato che, in caso contrario, l'amministrazione ha il potere di recuperare la maggior perdita non spettante.

Il mancato versamento in tutto o in parte di tali eccedenze alle prescritte scadenze non determina l'inefficacia della definizione. In caso di mancato, tardivo o insufficiente versamento delle somme rateizzate, queste saranno iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 unitamente agli interessi legali e alla sanzione amministrativa dovuta nella misura del 30 per cento delle somme non versate.

La sanzione è ridotta alla metà (pari al 15 %) se il versamento è eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza.

Posto che la norma disciplina in modo specifico gli effetti del versamento tardivo prevedendo – come si è detto – la riduzione della sanzione in caso di versamento tardivo effettuato entro trenta giorni, si ritiene che nel caso di specie non possa trovare applicazione l'istituto del ravvedimento disciplinato dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Le somme dovute devono essere versate mediante modello F24, utilizzando un apposito codice tributo. A norma del comma 3 del citato articolo 8 i predetti versamenti non possono essere compensati ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Si richiama l'attenzione dei contribuenti sulla necessità, ai fini dell'efficacia dell'integrazione richiesta, che le somme dovute in base alla dichiarazione integrativa siano versate regolarmente “*entro il 16 aprile 2003*” – come si evince dal comma 3, primo periodo dell'articolo 8 - non avendo alcuna efficacia l'eventuale applicazione dell'istituto del ravvedimento di cui al citato articolo 13.

Considerato inoltre che soltanto l'omesso o carente versamento delle “eccedenze” rateizzate non determina l'inefficacia della definizione, l'integrazione non produce effetti qualora non siano puntualmente versate le somme dovute (anche in presenza di rateazione) entro il *16 aprile 2003*.

Anche con riferimento ai redditi soggetti a tassazione separata, le relative imposte dovute sulla base della dichiarazione integrativa, debbono essere versate integralmente entro il *16 aprile 2003* previa autoliquidazione da parte del contribuente; considerata la peculiarità della procedura dichiarativa prevista dall'articolo 8 e, in particolare, della dichiarazione riservata prevista al comma 4, non sono ammesse modalità alternative di pagamento.

2.8.2 Contenuto delle dichiarazioni integrative

L'articolo 8, comma 3, prescrive che *“la dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate”*.

In particolare, la norma dispone che la dichiarazione integrativa non consente di ottenere il rimborso di ritenute, acconti e crediti di imposta non indicati nelle dichiarazioni originarie.

Prevede, inoltre, che le detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate non possono essere riconosciute.

La dichiarazione integrativa, infine, non può costituire titolo per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste nelle dichiarazioni a suo tempo prodotte. Ciò in quanto, come già precisato nella circolare n. 12 del 1992, le dichiarazioni integrative sono finalizzate esclusivamente ad integrare gli imponibili relativi ai singoli periodi d'imposta e non possono quindi offrire occasione per conseguire altri scopi perseguibili mediante formalità a suo tempo non espletate. Conseguentemente, la richiesta, ad esempio, evidenziata in dichiarazione integrativa di ridurre l'aliquota IRPEG, non produce alcun effetto e deve ritenersi come non effettuata.

Alla luce della richiamata disposizione è, invece, consentito, attraverso la dichiarazione integrativa, far valere detrazioni maggiori, non scomputate

interamente in precedenza, purché non diverse da quelle indicate nella dichiarazione originaria o nel CUD.

E' possibile, inoltre, detrarre dall'imposta scaturente dalla dichiarazione integrativa le ritenute, gli acconti e i crediti d'imposta non dichiarati in precedenza, nei limiti della predetta imposta, non rilevando l'eventuale credito emergente.

La *ratio* della norma appena richiamata e, in modo particolare, il divieto di compensare le imposte dovute in base alla dichiarazione integrativa, enunciato al comma 3 dell'articolo 8, inducono a ritenere che i crediti d'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, che – è opportuno ribadire – non possono essere compensate ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, utilizzando crediti d'imposta riconosciuti sulla base di presupposti non direttamente correlati ai maggiori imponibili e ai periodi d'imposta oggetto di integrazione.

Per i motivi appena rappresentati, non è consentito, ad esempio, detrarre dalla maggiore imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa i crediti d'imposta per i datori di lavoro di cui all'articolo 7 della legge n. 388 del 2000 e i crediti d'imposta per i soggetti che effettuano nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

Possono essere utilizzati, invece, nella dichiarazione integrativa in cui siano indicati i redditi corrispondenti - sia pure nei limiti della maggiore imposta dichiarata - i crediti di imposta precedentemente non dichiarati per utili distribuiti da società ed enti, di cui all'articolo 14 del TUIR.

Posto che il comma 5 dell'articolo 8 prevede che per i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero è dovuta un'imposta sostitutiva di quelle indicate nel comma 1, pari al 13 per cento, ne consegue l'impossibilità di operare la detrazione dei crediti di imposta per i redditi prodotti all'estero, di cui all'articolo 15 del TUIR, ancorché precedentemente non richiesti. L'assoggettamento a tassazione sostitutiva di detti redditi rende, infatti, inattuabile il meccanismo di calcolo previsto dal citato articolo 15, ossia il rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammessi in diminuzione. Analogamente, lo stesso articolo 16-bis del TUIR prevede che i redditi di capitale di fonte estera, cui sia applicata l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 2, commi 1-bis e 1-ter del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, non possono avvalersi del credito d'imposta previsto per i redditi prodotti all'estero.

E' opportuno evidenziare 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'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 e dell'articolo 2, comma 8 e 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998.

Al riguardo si precisa che ai fini dell'integrativa semplice in assenza di una disposizione analoga a quella contenuta nel comma 16 degli articoli 7 e 9, si deve tener conto della dichiarazione integrativa prodotta a proprio favore, ai sensi del menzionato articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998 anche dopo il 30 settembre 2002.

La norma, infine, specifica che 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.

Con una disposizione di chiusura è poi sancita l'indeducibilità delle imposte e dei contributi versati a seguito della richiesta integrazione.

2.9 Dichiarazione integrativa riservata

Il comma 4 dell'articolo 8 prevede che, in alternativa alle modalità di presentazione della dichiarazione integrativa e di versamento delle somme dovute, prima illustrate, i contribuenti possono presentare la dichiarazione integrativa semplice in forma riservata ai soggetti convenzionati di cui all'articolo 19 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (banche e Poste Italiane S.p.A.), utilizzando lo stesso modello previsto per la dichiarazione presentata in modo ordinario.

Questi ultimi sono tenuti:

- a rilasciare copia della dichiarazione integrativa ai contribuenti interessati comprovante l'avvenuta presentazione;
- a 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 decreto legislativo n. 241 del 1997;
- a 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 a conservare la dichiarazione.

Per il pagamento delle somme dovute in base alle dichiarazioni integrative non è ammesso il pagamento rateale di cui al comma 3. Pertanto i soggetti convenzionati dovranno provvedere ad effettuare il pagamento in unica soluzione.

Sono esclusi, da questa particolare procedura, i soggetti che hanno ommesso di presentare le dichiarazioni relativamente a tutti i periodi d'imposta interessati dall'integrazione.

2.10 Regolarizzazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero

Il comma 5 dell'articolo 8 prevede che per i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero è dovuta un'imposta sostitutiva delle imposte richiamate nel comma 1 (imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta sul patrimoniale sulle imprese, IVA, IRAP, contributi previdenziali, contributo al SSN e contributo straordinario per l'Europa) dovuta nella misura del 6 per cento.

Al riguardo, si considerano conseguiti all'estero i redditi di qualsiasi fonte, imponibili in Italia, percepiti direttamente all'estero dal soggetto che si avvale della regolarizzazione attraverso i quali, con qualunque modalità, anche tramite soggetti non residenti o loro strutture interposte, sono state costituite all'estero attività o realizzati investimenti all'estero.

A titolo esemplificativo, rientrano in tale definizione:

- i canoni di affitto relativi a beni situati all'estero, semprechè percepiti all'estero;
- i redditi derivanti da beni situati in Italia e accreditati su conti esteri;
- i dividendi percepiti o le plusvalenze realizzate all'estero derivanti da partecipazioni in società residenti o non residenti;
- i redditi e gli imponibili derivanti da cessioni di beni o da prestazioni di servizi effettuati o resi da un'impresa residente se i relativi proventi sono stati accreditati su conti esteri dal soggetto che si avvale della regolarizzazione.

Non rientrano, invece, nell'ambito della definizione le somme trasferite all'estero costituite da redditi o imponibili realizzati in Italia e sottratti ad imposizione (ad esempio, omessa registrazione di ricavi o imponibili in Italia e

successiva costituzione dei capitali all'estero attraverso l'esportazione della valuta). In tal caso, infatti, si tratta di redditi e imponibili percepiti in Italia e successivamente al loro realizzo trasferiti all'estero.

Per la dichiarazione dei predetti redditi ed il versamento della relativa imposta sostitutiva, la norma in commento fa rinvio alle disposizioni contenute nei commi 3 e 4. Pertanto, l'integrazione si perfeziona con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 6 per cento entro il 16 aprile 2003 e, qualora l'importo dovuto, cumulato con le altre imposte e le ritenute dovute in base alla stessa dichiarazione integrativa, sia eccedente gli importi indicati nel citato comma 3, si rende applicabile la rateazione del versamento dell'eccedenza, ad eccezione dell'ipotesi in cui la dichiarazione integrativa sia presentata in forma riservata secondo le modalità previste dal successivo comma 4; in quest'ultimo caso è esclusa la rateazione e le imposte devono essere versate integralmente dagli intermediari abilitati entro il 24 aprile 2003.

Il perfezionamento della procedura concernente la dichiarazione dei redditi conseguiti all'estero di cui all'articolo 8, comma 5, comporta, tra l'altro, l'estinzione delle sanzioni previste dalle disposizioni sul cosiddetto "monitoraggio fiscale" di cui al decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, soltanto ove ricorrano le ipotesi di cui all'articolo 14, comma 4.

In sostanza, la dichiarazione o l'integrazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero e il pagamento dell'imposta sostitutiva del 6 per cento consente l'estinzione delle sanzioni relative al monitoraggio fiscale a condizione che il contribuente proceda alla regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001 ai sensi del citato articolo 14, comma 4. Come sarà meglio specificato nel paragrafo riservato alle regolarizzazioni contabili, la regolarizzazione in esame ha per oggetto le attività detenute all'estero cui si riferiscono i redditi e gli imponibili oggetto di integrazione. Infatti, le attività in precedenza omesse, nel momento in cui vengono regolarizzate, sono iscritte per la prima volta nel bilancio o rendiconto o

negli altri registri obbligatori tenuti nell'ambito della contabilità semplificata dell'imprenditore e, nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, tale iscrizione comporta l'emersione di una corrispondente componente positiva di reddito costituita da una sopravvenienza attiva di pari importo.

Pertanto, i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero e correlati alle attività detenute all'estero al 31 dicembre 2001, che possono costituire oggetto di integrazione ai sensi dell'articolo 8, comma 5, sono costituiti dall'intero importo della sopravvenienza attiva che emerge nel bilancio o nel rendiconto in sede di regolarizzazione ai sensi dell'articolo 14, comma 4, se tale importo è di ammontare pari o superiore rispetto agli imponibili riferibili alla predetta attività sottratti ad imposizione nei periodi definibili; inoltre, coerentemente con le finalità della norma, si ritiene che detta modalità (iscrizione della sopravvenienza e definizione del reddito in misura corrispondente) si renda applicabile anche per fare emergere attività costituite all'estero in periodi di imposta che non possono essere più accertati da parte degli Uffici per intervenuta decadenza.

Nel caso in cui, invece, gli imponibili conseguiti in periodi di imposta definibili fossero di ammontare superiore al valore dell'attività emersa alla quale essi si riferiscono, l'imprenditore potrà definire gli imponibili omessi ed iscrivere in bilancio o nel rendiconto il valore di detta residua attività.

A titolo esemplificativo:

1. un soggetto titolare di reddito d'impresa che detiene un'attività all'estero di valore pari a euro 20.000, costituita anche mediante un reddito di euro 1.000 conseguito nel 2001 e derivante dall'impiego delle attività stesse, qualora intenda avvalersi del beneficio della estinzione delle sanzioni previste dal decreto legge n. 167 del 1990 nonché degli altri effetti di cui al successivo comma 7 dell'articolo 8, rilevanti ai fini penali e dell'azione accertatrice, dovrà indicare nella dichiarazione integrativa l'intero ammontare della sopravvenienza attiva emersa (comprensiva del reddito non dichiarato) e cioè un importo pari a euro 20.000, corrispondere la relativa imposta sostitutiva del 6 per cento e, nel

contempo, effettuare la regolarizzazione contabile delle corrispondenti attività (20.000). Da tale regolarizzazione contabile consegue il riconoscimento fiscale delle predette attività, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002;

2. un soggetto titolare di reddito d'impresa che non ha più la disponibilità alla data del 31 dicembre 2001 delle attività detenute all'estero che, comunque, hanno dato luogo a redditi imponibili in anni precedenti pari a euro 20.000, può procedere all'integrazione di tali redditi ai sensi dell'articolo 8, comma 5. In tal caso, la circostanza che non vi sia la possibilità di regolarizzare contabilmente in capo alla società alcuna attività, perché ad esempio le disponibilità sono state interamente consumate oppure sono confluite nei conti personali dei soci o degli amministratori, esclude la punibilità per i reati di cui alla lettera c) del comma 6 dell'articolo 8. In conformità alla ratio del citato articolo 8, comma 6, lettera c), che prevede l'esclusione della punibilità ad ogni effetto, si ritiene che il perfezionamento della procedura di integrazione di cui all'articolo 8, comma 5, da parte di un soggetto societario spiega efficacia anche nei confronti di coloro che risultano effettivi detentori delle attività al 31 dicembre 2001. Rimane fermo che qualora l'attività detenuta all'estero sia detenuta al 31 dicembre 2001 dai soci (o amministratori) di una società che si è avvalsa dell'articolo 8, comma 5, ai fini della non applicazione delle sanzioni relative al monitoraggio fiscale, nonché dell'esclusione della punibilità dei reati previsti dall'articolo 14 del decreto - legge n. 350 del 2001, i soci stessi devono avvalersi delle disposizioni relative allo scudo fiscale di cui all'articolo 6 del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, ricorrendo le condizioni ivi previste;
3. un soggetto non titolare di reddito d'impresa che detiene all'estero un'attività finanziaria di valore pari a euro 20.000 dalla quale sia

derivato un reddito di capitale pari a euro 1.000, se intende avvalersi della procedura prevista dall'articolo 8 deve presentare la dichiarazione integrativa per un importo pari a euro 1.000 e corrispondere la relativa imposta sostitutiva del 6 per cento. Tuttavia, trattandosi di un soggetto non tenuto alla redazione delle scritture contabili, per potersi avvalere della non applicabilità delle sanzioni sul monitoraggio fiscale, potrà far emergere l'attività finanziaria detenuta all'estero avvalendosi esclusivamente delle citate disposizioni relative allo scudo fiscale. Qualora il contribuente abbia effettuato il rimpatrio delle attività, i relativi redditi percepiti dal 31 dicembre 2001 fino alla data dell'effettivo rimpatrio possono essere determinati e sottoposti ad imposizione a norma dell'articolo 14, comma 8, del decreto legge n. 350 del 2001 ovvero, per i medesimi redditi, con le modalità presuntive previste dal comma 2-bis dell'articolo 1 del decreto legge n. 12 del 2002.

Come già anticipato, la contestuale regolarizzazione delle scritture contabili nei modi appena evidenziati è configurata dalla norma come condizione necessaria affinché la integrazione avente ad oggetto redditi di fonte estera possa conseguire i seguenti effetti:

- estinzione delle sanzioni sul monitoraggio fiscale di cui al decreto legge n. 167 del 1990 (articolo 8, comma 6, lett. *b*);
- esclusione della punibilità per i reati di cui alla lettera *c* del comma 6 (articolo 8, comma 7).

Occorre, altresì, evidenziare che per i redditi in questione non è possibile avvalersi della definizione automatica per gli anni pregressi disciplinata dall'articolo 9.

E' appena il caso di ricordare, in ultimo, che qualora i redditi e gli imponibili indicati nell'articolo 8, comma 5, siano stati conseguiti attraverso una struttura fittizia non residente nel territorio dello Stato (es. una società o un ente

interposto fittiziamente) la dichiarazione integrativa deve essere presentata dal soggetto residente interponente che è l'effettivo titolare dei redditi e delle attività detenute all'estero.

Qualora, invece, la società o ente non residente sia un soggetto interposto realmente nel possesso dei redditi, la dichiarazione nell'articolo 8, comma 5, deve essere presentata da tale soggetto nel caso in cui, sulla base degli elementi desunti dall'attività concretamente svolta, risulti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, egli abbia l'oggetto principale o esclusivo della propria attività nel territorio dello Stato (articolo 87, comma 3, del TUIR) o abbia stabilito fittiziamente all'estero la propria sede legale o amministrativa al fine specifico di fruire indebitamente di vantaggi tributari che discendono dallo status di soggetto non residente (es. esenzione sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni, esenzione sui redditi derivanti dalle obbligazioni e titoli simili ecc.).

In tale ultimo caso questi soggetti possono regolarizzare la propria posizione fiscale presentando la dichiarazione per gli imponibili conseguiti (plusvalenze su partecipazioni, dividendi, commissioni e provvigioni attive) realizzati nei periodi d'imposta oggetto di definizione. Naturalmente alla definizione degli imponibili secondo le disposizioni dell'articolo 8, comma 5, dovrà seguire l'istituzione dei registri contabili obbligatori e gli altri adempimenti richiesti ai fini della regolarizzazione contabile prevista dall'articolo 14.

2.11 Effetti della dichiarazione integrativa semplice

Dal perfezionamento della dichiarazione integrativa deriva una consistente limitazione del potere di accertamento dei tributi e dei contributi nonché l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali e l'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e comuni.

Poiché attraverso l'istituto in esame vengono portati a tassazione imponibili maggiori rispetto a quelli originariamente dichiarati, i benefici

connessi alla dichiarazione integrativa operano entro determinati limiti quantitativi e temporali.

In particolare, il comma 6 dell'articolo 8 dispone che il perfezionamento della procedura di integrazione *“comporta, per ciascuna annualità oggetto di integrazione ai sensi dei commi 3 e 4 e limitatamente ai maggiori imponibili o alla maggiore imposta sul valore aggiunto risultanti dalle dichiarazioni integrative aumentati del 100 per cento, ovvero alle maggiori ritenute aumentate, del 100 e del 50 per cento”* gli effetti di seguito indicati.

2.11.1 Preclusione dell'accertamento

In conseguenza del perfezionamento della procedura in esame, il potere di accertamento nei confronti del contribuente viene subordinato al ricorrere di precise condizioni. Il citato comma 6 dell'articolo 8 stabilisce che per ciascuna imposta e per ciascun periodo d'imposta 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”, per ciascun periodo d'imposta, pari al 100% del maggior imponibile integrato;
- ai fini IVA, quando la maggiore imposta accertabile supera quella indicata nella dichiarazione originaria, aumentata dell'integrazione e della franchigia, per ciascun periodo d'imposta pari al 100% della maggiore imposta sul valore aggiunto integrata;
- per quanto concerne l'integrazione operata dai sostituti d'imposta, a condizione che le ritenute complessivamente accertabili siano superiori a quelle dichiarate aumentate di quelle integrate e della franchigia pari al 50% delle maggiori ritenute integrate.

Ai sensi del comma 7 la franchigia non opera per i redditi e gli imponibili all'estero oggetto d'integrazione a norma del precedente comma 5.

Il comma 6-bis dispone, inoltre, che in caso di accertamento dell'annualità oggetto di integrazione, le maggiori imposte sono solo quelle calcolate sull'eccedenza dell'imponibile accertato rispetto a quello integrato maggiorato della franchigia di cui al comma 6.

Si osservino, a titolo esemplificativo, gli esempi di seguito riportati, sia ai fini dell'imposte sui redditi che dell'IVA.

a) IMPOSTE SUI REDDITI

-Dichiarazione con un maggior imponibile integrato

La rettifica non è ammessa se l'imponibile accertabile è inferiore o uguale a quello dichiarato, aumentato dell'integrazione e della franchigia.

Per esempio:

Reddito imponibile indicato nella dichiarazione originaria	€ 100.000
Maggior reddito imponibile indicato nella dichiarazione integrativa	€ 50.000
Franchigia sul maggior reddito imponibile integrato	€ 50.000
TOTALE di riferimento	€ 200.000

Se il reddito imponibile accertabile è pari a euro 190.000, la rettifica non è consentita dal momento che non eccede l'ammontare dell'imponibile dichiarato, aumentato dell'integrazione e della relativa franchigia (totale di riferimento), ossia è inferiore a euro 200.000.

Pertanto, l'imponibile resta definito per un ammontare complessivo di euro 150.000.

La rettifica non è ammessa anche nel caso in cui il reddito imponibile accertabile coincida con il totale di riferimento, considerato che l'eccedenza è pari a zero.

L'ufficio può effettuare l'accertamento solo qualora il reddito imponibile accertabile superi il predetto ammontare di riferimento pari a euro 200.000.

In tale circostanza, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 6 bis del citato articolo 8, la maggiore imposta dovuta è pari all'eccedenza rispetto a quella corrispondente all'imponibile dichiarato aumentato dell'integrazione e della relativa franchigia.

Così, riprendendo l'esempio di cui sopra e ipotizzando che il contribuente sia un soggetto IRPEG, con aliquota proporzionale al 37%, avremo

	Imponibile	Imposta
Reddito imponibile accertato	€ 250.000	€ 92.500
Reddito imponibile dichiarato aumentato dell'integrazione e della franchigia	€ 200.000	(€ 74.000)
Maggiore imposta dovuta		€ 18.500

- Dichiarazione con una minor perdita integrata

Si ipotizzi che la dichiarazione originaria esponga una perdita pari a (euro 500.000) rettificata, mediante la presentazione della dichiarazione integrativa, a (euro 400.000); ai fini del calcolo del limite oltre il quale è possibile l'accertamento, l'importo integrato pari a euro 100.000 dovrà essere maggiorato del 100 per cento a titolo di franchigia.

Perdita indicata nella dichiarazione originaria	(€ 500.000)
Importo integrato indicato nella dichiarazione integrativa	€ 100.000
Franchigia sul maggior importo integrato	€ 100.000
TOTALE di riferimento	(€ 300.000)

Ne consegue che l'ufficio è legittimato ad emanare l'accertamento solo se la perdita accertabile è inferiore alla perdita dichiarata originariamente ridotta dell'importo indicato nella dichiarazione integrativa e della franchigia, ossia è inferiore a euro 300.000.

Le medesime condizioni valgono anche nel caso in cui dall'accertamento emerga un maggior reddito imponibile. Si consideri, ad esempio, il caso in cui la perdita originaria ammonti a (euro 500.000) e, per effetto di una integrazione pari a euro 300.000, si riduca a (euro 200.000). La franchigia è pari al 100 per cento dell'importo integrato, ossia a euro 300.000.

Perdita indicata nella dichiarazione originaria	(€ 500.000)
---	-------------

Importo integrato indicato nella dichiarazione integrativa	€ 300.000
Franchigia sul maggior importo integrato	€ 300.000
TOTALE di riferimento	€ 100.000

Nel caso prospettato la rettifica è ammessa qualora il reddito imponibile accertabile sia superiore a euro 100.000.

b) IVA

- *Dichiarazione integrata con un maggior debito d'imposta*

Ai fini IVA valga l'esempio di seguito illustrato.

Imposta a debito indicata nella dichiarazione originaria	€ 30.000
Maggiore imposta a debito indicata nella dichiarazione integrativa	€ 10.000
Franchigia sulla maggiore imposta integrata	€ 10.000
TOTALE di riferimento	€ 50.000

Così come chiarito per le imposte sui redditi, se la maggiore imposta accertabile è minore o uguale a quella indicata nella dichiarazione originaria, aumentata dell'integrazione e della relativa franchigia, la rettifica non è consentita e l'imposta resta definita per l'ammontare complessivo di euro. 40.000.

L'ufficio può procedere all'accertamento solo se l'imposta accertabile risulta superiore a quella di riferimento, ossia a euro 50.000.

Anche in tal caso, se si accerta una imposta pari a euro. 60.000, la rettifica è costituita dall'eccedenza rispetto all'imposta di riferimento.

Imposta accertabile	€ 60.000
Imposta aumentata dell'integrazione e della franchigia	(€ 50.000)
Maggiore imposta accertabile	€ 10.000

- *Dichiarazione con un minor credito d'imposta integrato*

Si ipotizzi che la dichiarazione originaria esponga un credito pari a (euro 80.000) rettificato, mediante la presentazione della dichiarazione integrativa, a

(euro 50.000); ai fini del calcolo del limite oltre il quale è possibile l'accertamento, l'importo integrato pari a euro 30.000 dovrà essere maggiorato del 100 per cento a titolo di franchigia.

credito indicato nella dichiarazione originaria	(€ 80.000)
Importo integrato indicato nella dichiarazione integrativa	€ 30.000
Franchigia sul maggior importo integrato	€ 30.000
TOTALE di riferimento (IVA a debito)	(€ 20.000)

Ne consegue che l'ufficio è legittimato ad emanare l'accertamento solo se il credito d'imposta accertabile è inferiore al credito dichiarato originariamente integrato dell'importo indicato nella dichiarazione integrativa e della franchigia, ossia è inferiore a (euro. 20.000).

Le medesime condizioni valgono anche nel caso in cui dall'accertamento emerga imposta a debito. Si consideri, ad esempio, il caso in cui il credito originario ammonti a (euro 80.000) e, per effetto di una integrazione pari a euro 50.000, si riduca a (euro 30.000). La franchigia è pari al 100 per cento dell'importo integrato, ossia a euro 100.000.

credito indicato nella dichiarazione originaria	(€ 80.000)
Importo integrato indicato nella dichiarazione integrativa	€ 50.000
Franchigia sul maggior importo integrato	€ 50.000
TOTALE di riferimento	€ 20.000

Nel caso prospettato la rettifica è ammessa qualora l'imposta a debito accertabile sia superiore a euro 20.000.

Si osserva, infine, che il calcolo della franchigia ai fini delle imposte sui redditi, non è influenzato dal versamento minimo di euro 300 dovuto ai sensi del comma 3 dell'articolo 8; ciò in quanto la norma prevede che la maggiorazione, ossia la franchigia, venga calcolata sul maggior imponibile o sulla minore perdita integrata.

Parimenti, in caso di versamento minimo di euro 300 dovuto ai sensi del comma 3 dell'articolo 8, la franchigia deve, comunque, essere calcolata sulla

maggiore IVA risultante dalla dichiarazione integrativa, e non sull'importo versato.

Pertanto, nel caso di dichiarazione integrativa presentata ai soli fini IVA, da cui emerge una maggiore imposta pari a 150 euro, con versamento dovuto pari a 300 euro, la franchigia è sempre pari a 150 euro (ossia al 100 per cento della maggiore IVA pari a 150 euro).

2.11.2 Estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali

A favore dei contribuenti che accedono alla procedura della dichiarazione integrativa è prevista, in relazione ai maggiori redditi integrati aumentati della franchigia, per ciascuna imposta integrata e per ciascun periodo d'imposta, l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali.

L'estinzione opera con riguardo sia alle sanzioni principali sia a quelle accessorie.

Inoltre, qualora il contribuente provveda alla integrazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero ai sensi del comma 5 dell'articolo 8, nonché alla regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero ai sensi dell'articolo 14, comma 4, non si applicano le sanzioni previste dalle disposizioni riguardanti il monitoraggio fiscale di cui al decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

2.11.3 Esclusione della punibilità

L'integrazione degli imponibili comporta l'esclusione, ad ogni effetto, della punibilità per tutte le fattispecie di reato specificamente individuate al paragrafo 2.6.4, al quale si rinvia.

Si puntualizza che l'esclusione della punibilità per i reati previsti dal codice penale e dal codice civile opera soltanto quando detti reati siano stati commessi per eseguire od occultare i reati tributari ovvero per conseguirne il profitto.

I reati connessi devono riferirsi “*alla stessa pendenza o situazione tributaria*”. Così, 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.

L'articolo 8, comma 6, lett. c), ultimo periodo prevede inoltre che “*L'esclusione di cui alla presente lettera 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.*” relativamente ai reati di cui alla medesima lettera.

La disposizione è pleonastica in quanto la formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale comporta la preclusione alla definizione con la conseguenza che qualora sia stata presentata istanza ad integrazione, la stessa non produce effetti né ai fini penali né ai fini amministrativi.

Ai sensi del comma 7, per i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero, l'esclusione della punibilità per i reati tributari e comuni sopra individuati opera, nel caso ricorra l'ipotesi di cui al successivo articolo 14, comma 4, a condizione che si provveda alla regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero secondo le modalità ivi previste.

Coerentemente con le previsioni di esclusione della punibilità prima richiamate, al comma 12 dell'articolo 8 si afferma che la presentazione delle dichiarazioni integrative non determina a carico dei funzionari dell'Agenzia l'obbligo o la facoltà di elevare denuncia all'autorità giudiziaria a norma dell'articolo 331 del codice di procedura penale. Al medesimo comma si precisa inoltre che “*l'integrazione effettuata ai sensi del presente articolo non costituisce notizia di reato*”.

2.11.4 Interposizione di persone

Gli effetti della presentazione delle dichiarazioni integrative sopra evidenziati, in particolare quelli previsti dai commi 6 e 7 dell'articolo 8, si applicano ai sensi del comma 8 del medesimo articolo non solo al soggetto

dichiarante ma anche ai soggetti diversi da questi se considerati possessori effettivi dei maggiori imponibili.

Tale disposizione trova applicazione, in particolare, in caso di interposizione fittizia di persona. Si rammenta a tal proposito che l'articolo 37, commi 3 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 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.

L'articolo 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.

2.11.5 Effetti ai fini contributivi e previdenziali

Si precisa che la dichiarazione integrativa produce effetti ai fini contributivi e previdenziali:

- sia relativamente alla posizione individuale propria del dichiarante, qualora l'integrazione riguardi tipologie di redditi soggetti a contribuzione (ad esempio, redditi di impresa o di lavoro autonomo);
- sia in relazione alla posizione del dichiarante – sostituto di imposta, qualora l'integrazione riguardi redditi imputabili a percipienti da assoggettare a contribuzione previdenziale.

3 DEFINIZIONE AUTOMATICA PER GLI ANNI PREGRESSI

Con la presentazione della dichiarazione prevista dall'articolo 9 della finanziaria 2003, i contribuenti interessati possono definire in modo automatico tutte le imposte sui redditi e assimilate, nonché, anche separatamente, l'imposta sul valore aggiunto, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali i termini di presentazione delle dichiarazioni sono scaduti entro il 31 ottobre 2002.

La dichiarazione per la definizione automatica è presentata con le medesime modalità previste per la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, commi 3 e 4.

La definizione automatica, a differenza di quella integrativa prevista dall'articolo 8 citato, 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.

3.1 Contribuenti ammessi

Possono avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 9 gli stessi soggetti ammessi alla integrazione degli imponibili per gli anni pregressi prevista dall'articolo 8, fatta eccezione per i sostituti d'imposta. Le ritenute d'acconto, infatti, non possono costituire oggetto di definizione automatica.

Si rinvia, in proposito, alle indicazioni fornite in sede di esame dell'ambito soggettivo di applicazione dell'articolo 8.

Particolare menzione meritano, tuttavia, le imprese o società in liquidazione. In proposito, si è già evidenziato che se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il liquidatore è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi sia per la residua frazione di tale esercizio, sia per ciascun successivo periodo intermedio. Tali dichiarazioni intermedie, se la liquidazione non supera i tre esercizi (o cinque per i soggetti IRPEG), valgono a liquidare le imposte in via provvisoria ai sensi dell'articolo 124, comma 2, del TUIR. Posto che si tratta di dichiarazioni provvisorie, si ritiene che le stesse, a

differenza di quelle che determinano in via definitiva l'IRPEF e l'IRPEG, non siano suscettibili di definizione automatica.

3.2 Periodi d'imposta definibili

Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, i periodi d'imposta oggetto di definizione automatica, ai fini delle imposte dirette e delle altre imposte, come evidenziato con riferimento all'integrazione degli imponibili di cui all'articolo 8, sono quelli compresi tra il 1997 e il 2001, compreso il periodo relativo al 1996 se la relativa dichiarazione è stata omessa.

Per l'imposta sul valore aggiunto sono definibili le annualità dal 1998 al 2001, posto che per il 1997 i termini decadenziali previsti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per la notifica degli avvisi di rettifica e di accertamento sono scaduti il 31 dicembre 2002; il periodo d'imposta 1997 rientra nella definizione solo se la relativa dichiarazione è stata omessa.

Ai sensi dell'articolo 9, comma 8, la definizione automatica deve interessare tutti i periodi d'imposta, ivi compresi quelli per i quali è stata omessa la presentazione della dichiarazione. In base al principio secondo cui la definizione automatica deve obbligatoriamente interessare, a pena di nullità, tutti i periodi d'imposta considerati dalla legge, principio correlato peraltro alla natura tipica di procedimenti definitivi che – a differenza di quello previsto all'articolo 8 – non consentono di tener conto delle specifiche peculiarità della fattispecie trattata, si ritiene, ad esempio, che debbano essere inclusi nella richiesta di definizione automatica anche i periodi d'imposta per i quali il contribuente era legittimato a non presentare la dichiarazione stessa. Ovviamente, non sussiste l'obbligo di includere nella definizione automatica i periodi di imposta per i quali il contribuente, persona fisica o soggetto diverso dalla persona fisica, non aveva la soggettività passiva tributaria (si pensi, ad esempio, ai periodi antecedenti alla costituzione di una società o successivi al suo scioglimento, nel caso di soggetti diversi dalle persone fisiche).

Per quanto concerne i contribuenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto, si evidenzia che questi ultimi sono obbligati a inserire tutte le annualità in cui sia stata esercitata un'attività rilevante ai fini IVA. Resta inteso che tali soggetti sono tenuti ad includere nella richiesta di definizione automatica, in ogni caso, i periodi d'imposta compresi dall'anno in cui è stato attribuito il numero di partita Iva fino a quello in cui è stata presentata la dichiarazione di cessazione dell'attività ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

In relazione all'obbligo di indicare nella dichiarazione tutti i periodi d'imposta oggetto di definizione automatica, secondo quanto disposto dall'articolo 9, comma 1, si precisa che non necessariamente devono essere inclusi i periodi d'imposta per i quali alla data del primo gennaio 2003 sia stato notificato o comunicato uno degli atti specificati nel comma 14, lettera a), per i quali è richiesta la preventiva definizione ai sensi degli articoli 15 e 16. La disposizione di cui al citato comma 14 prevede, infatti, quale causa ostativa per l'accesso alla procedura di definizione automatica la notifica, alla data del primo gennaio 2003, di un processo verbale di constatazione con esito positivo ovvero di un avviso di accertamento, nonché di un invito al contraddittorio previsto dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, relativamente ai quali non è stata perfezionata la definizione di cui agli articoli 15 e 16 della finanziaria 2003.

Così come, a seguito dell'avvenuta definizione dei predetti atti, il contribuente può non estendere la definizione ai periodi d'imposta interessati dai medesimi atti, allo stesso modo può optare – avendone interesse – a ricomprendere detti periodi nella dichiarazione.

Si precisa, altresì, che non ricorre l'obbligo di inserire nella dichiarazione per la definizione automatica il periodo d'imposta per il quale è intervenuto l'accertamento definitivo, in quanto a norma dell'ultimo periodo del citato comma 14, lettera a), *“il contribuente ha comunque la facoltà di avvalersi delle disposizioni del presente articolo fermi restando gli effetti dei suddetti atti”*.

Parimenti, non sussiste l'obbligo di indicare nella richiesta di definizione automatica il periodo d'imposta relativamente al quale sia stato notificato avviso di accertamento parziale emesso ai sensi degli articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, divenuto definitivo al primo gennaio 2003. Tali avvisi di accertamento costituiscono tuttavia atti ostativi alla definizione qualora non vengano versate entro il 16 aprile 2003 integralmente le somme accertate, con esclusione delle sanzioni e degli interessi.

Ovviamente, tutte le annualità interessate da siffatti accertamenti e legittimamente non comprese nella richiesta di definizione automatica potranno essere oggetto di ulteriori accertamenti, in presenza delle condizioni previste agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Come già precisato a commento dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi di cui all'articolo 8, si ritiene che in tutte le ipotesi in cui il contribuente sia in possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilati, certificati dal sostituto d'imposta, mediante il CUD, la dichiarazione si intende presentata, in quanto le informazioni relative al reddito percepito, alle ritenute subite e alle detrazioni calcolate, sono contenute nella dichiarazione, del sostituto d'imposta.

Ciò anche in caso di omessa dichiarazione non giustificata dai presupposti indicati nell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

Ad esempio, nel caso in cui il soggetto, che intenda avvalersi della definizione automatica ai sensi dell'articolo 9 senza aver presentato la dichiarazione dei redditi per uno dei periodi d'imposta interessati dalla definizione, risulti in possesso, per quel periodo d'imposta, di redditi di lavoro dipendente certificati dal CUD, dovrà versare un importo pari all'8, al 6 o al 4 per cento dell'imposta lorda risultante dal CUD, ai sensi del comma 2 dell'articolo 9.

Qualora, inoltre, il medesimo soggetto per quel periodo d'imposta era in possesso di più di un CUD, dovrà calcolare l'importo da versare sommando le imposte lorde risultanti dai diversi CUD. In tal caso la definizione non sana l'omessa presentazione della dichiarazione dovuta in caso di possesso di più modelli CUD, suscettibile di recupero della maggiore imposta ai sensi dell'articolo 36-ter, comma 2, lett. e) del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Ai sensi dell'articolo 9, comma 9, infatti, la definizione automatica non preclude la possibilità di far valere gli effetti del controllo formale ai sensi del citato articolo 36-ter.

Circa i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, in particolare quelli che chiudono l'esercizio oltre il 31 dicembre 2001 e per i quali i termini di presentazione della dichiarazione scadono oltre il 31 ottobre 2002, si rinvia a quanto già illustrato nella presente circolare con riferimento all'articolo 8 (cfr. paragrafo 2.2).

3.3 Ambito oggettivo

Le imposte oggetto di definizione automatica sono:

- l'IRPEF e le relative addizionali
- l'IRPEG
- ILOR
- le imposte sostitutive delle imposte sui redditi
- l'imposta regionale sulle attività produttive
- il contributo straordinario per l'Europa
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese
- l'imposta sul valore aggiunto

Per la definizione delle imposte indirette diverse dall'IVA è prevista una autonoma disciplina, contemplata all'articolo 11.

In particolare, l'articolo 9, comma 1, prescrive che, ai fini della definizione automatica, i contribuenti interessati debbano presentare un'apposita

dichiarazione “*concernente, a pena di nullità, tutti i periodi d’imposta per i quali i termini di presentazione delle relative dichiarazioni sono scaduti entro il 31 ottobre 2002, chiedendo la definizione automatica per tutte le imposte di cui al comma 2, lettera a), nonché, anche separatamente, per l’imposta sul valore aggiunto*”.

Per quanto riguarda le tipologie di imposte oggetto di definizione, il legislatore – in conformità con quanto stabilito in occasione della definizione prevista dalla legge n. 413 del 1991 – ha inteso affermare l’obbligo di includere nella definizione automatica, a pena di nullità, tutte le imposte relative a ciascun settore impositivo.

La norma, in particolare, consente la definizione agevolata per singoli settori impositivi. Pertanto, per la definizione delle imposte sui redditi e relative addizionali, nonché delle imposte assimilate a quelle sul reddito (imposte sostitutive, l’IRAP e l’imposta sul patrimonio netto delle imprese, nonché il contributo straordinario per l’Europa (limitatamente al periodo d’imposta 1996)) non è necessario richiedere la definizione automatica anche per l’imposta del valore aggiunto.

Per converso, ai fini della definizione di quest’ultima non è obbligatorio definire anche le imposte sui redditi e quelle assimilate come sopra individuate.

Si evidenzia, inoltre, che l’obbligo di richiedere la definizione per tutte le imposte relative a ciascun settore impositivo, comporta, altresì, l’obbligo di versare le relative imposte che ne derivano.

In proposito l’articolo 9, comma 14, lettera c), include, fra le cause ostative per accedere alla procedura di definizione automatica, la mancata presentazione di tutte le dichiarazioni relative a tutti i tributi di cui al comma 2 e per tutti i periodi d’imposta interessati dalla procedura medesima.

Peraltro, la nuova formulazione del comma 1 consente che possa essere richiesta la definizione agevolata per distinti settori impositivi. Dunque, la causa ostativa data dalla mancata presentazione delle dichiarazioni, per tutti i periodi d’imposta, dovrà essere valutata, in relazione a ciascuno dei due settori.

Così, la definizione automatica potrà essere richiesta per il settore delle imposte sui redditi e assimilate a condizione che, per lo stesso settore sia stata presentata almeno una dichiarazione, ancorché per il settore IVA siano state omesse tutte le relative dichiarazioni. Allo stesso modo, la definizione in materia di IVA potrà operare indipendentemente dalle eventuali omissioni dichiarative in materia di imposte sui redditi, purchè sia stata presentata almeno una dichiarazione IVA.

Altra problematica collegata alla disposizione in questione attiene alle dichiarazioni tardive, ossia a quelle dichiarazioni presentate oltre i termini ordinari.

Al riguardo, come già chiarito a commento dell'articolo 8, trova applicazione anche ai fini della definizione automatica la disposizione di cui all'articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, n. 322, secondo cui sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

Ne consegue che, anche l'unica dichiarazione presentata tardivamente entro 90 giorni dalla scadenza consente l'accesso alla definizione automatica di cui all'articolo 9 per tutti i periodi d'imposta relativi allo stesso settore impositivo.

Dal principio secondo cui la dichiarazione tardivamente presentata (entro novanta giorni dalla scadenza del termine) è valida, ne deriva l'ulteriore conseguenza che ai fini del calcolo degli importi dovuti per la definizione automatica, occorre far riferimento ai valori esposti in detta dichiarazione.

Ovviamente, in tale caso, non sono dovuti gli importi minimi stabiliti dal comma 8 dell'articolo 9 per l'omessa presentazione della dichiarazione.

In relazione al contributo straordinario per l'Europa dovuto per il periodo d'imposta 1996, la definizione automatica rileva solo se il medesimo periodo d'imposta 1996 debba essere ricompreso tra le annualità condonabili; ciò che si rende necessario qualora per detto periodo sia stata omessa la dichiarazione.

Detto contributo, quindi, resta assorbito dalla definizione automatica richiesta per il settore delle imposte sui redditi e assimilate, con il pagamento dell'importo forfetario stabilito dell'articolo 9, comma 8.

Per i periodi d'imposta chiusi in perdita o in pareggio, si precisa che, a norma dell'articolo 9, comma 7, è dovuto *“un importo almeno pari a quello minimo di cui al comma 3, lett. b), per ciascuno dei periodi stessi.”*

L'ultimo periodo del comma 1 del citato articolo 9, infine, esclude dalla definizione automatica:

- i redditi soggetti a tassazione separata, per i quali può essere presentata la dichiarazione integrativa semplice o richiesta l'estinzione dell'eventuale controversia pendente;
- i redditi e imponibili conseguiti all'estero con qualunque modalità, anche tramite soggetti non residenti o strutture interposte, per i quali a norma dell'articolo 8, comma 5, è possibile accedere all'integrazione degli imponibili secondo le modalità ivi indicate.

3.3.1 Rapporti fra società e soci

La definizione automatica per gli anni pregressi prevista all'articolo 9, diversamente dalle procedure di cui agli articoli 7 e 8, non prevede per la società che accede alla definizione alcun obbligo di comunicazione ai titolari dei redditi prodotti in forma associata.

Questi ultimi potranno effettuare la definizione automatica in modo autonomo e determinare gli importi dovuti sulla base delle dichiarazioni originariamente presentate.

Inoltre, diversamente da quanto previsto dai richiamati articoli 7 e 8, secondo cui la definizione ovvero l'integrazione costituiscono titolo per l'accertamento ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 nei confronti dei soci o associati che non si siano avvalsi di uno dei procedimenti di sanatoria della legge finanziaria 2003, l'articolo 9 non contiene un'analoga disposizione. Ciò in quanto la definizione in

argomento opera sulla base di importi determinati in modo forfetario, senza alcuna integrazione di base imponibile nei confronti del contribuente, come invece disposto nelle procedure di cui agli articoli 7 e 8. Pertanto, non è configurabile in questo caso un accertamento parziale nei confronti del socio volto a far emergere un reddito non dichiarato, ovvero il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, ai sensi dell'articolo 41-bis citato.

La definizione ex articolo 9, in sostanza, esplica efficacia solo nei confronti della società o associazione e non anche dei soggetti ai quali sono imputabili i redditi della medesima in ragione della quota di partecipazione. Pertanto, i soci o associati qualora non si avvalgano della facoltà di operare l'integrazione o la definizione di cui rispettivamente agli articoli 8 e 9, sono soggetti ai controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Quest'ultima dunque, sulla base dei dati ed elementi in suo possesso, potrà sottoporre a controllo le società o associazioni che hanno chiesto la definizione automatica, ai soli fini dell'accertamento dei redditi dei singoli soci, ad eccezione dell'impresa familiare, posto che il maggior reddito eventualmente accertato nei confronti del titolare non può essere attribuito *pro quota* ai collaboratori.

Peraltro, i titolari di redditi prodotti in forma associata possono adottare una procedura di definizione agevolata diversa da quella scelta dalla società partecipata. La definizione automatica ex articolo 9 adottata dalla società, infatti, lascia libero il socio di limitarsi a integrare ai sensi dell'articolo 8 le annualità in cui era compartecipe.

La definizione operata dalla società che soddisfa i requisiti di cui al comma 3-bis, ha luogo mediante versamento degli importi forfetari pari a 500 euro (soggetto congruo e coerente), ovvero pari a 700 euro (soggetto congruo ma con anomalie negli indici di coerenza) ivi indicati.

Tale definizione, in analogia a quanto previsto dalla procedura di cui all'articolo 7, limitatamente ai redditi di partecipazione derivanti dalla società congrua, produce effetto anche sui singoli soci. Come sopra specificato, tuttavia,

essi restano soggetti all'accertamento in relazione agli altri redditi eventualmente posseduti

3.3.2 Gli adempimenti dei soci

La definizione automatica di cui all'articolo 9 si perfeziona per la società con il versamento degli importi determinati ai sensi del comma 2, tenuto conto dei minimi dettagliati al successivo comma 3.

Ciascun socio, a sua volta, può liberamente optare per:

- la definizione automatica ai sensi dell'articolo 9, entro il 16 aprile 2003, per tutte le annualità definibili ai sensi della stessa norma. In questo caso dovrà versare l'importo di cui al comma 2, liquidato con riferimento all'imposta lorda risultante dalla propria dichiarazione originaria. Tuttavia, qualora il predetto importo risulti inferiore all'importo minimo risultante dall'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 4 e 5, la definizione si perfeziona con il versamento di tale importo minimo;
- l'integrativa semplice ex articolo 8, entro il 16 aprile 2003, limitatamente alle annualità in cui era partecipante.

In altri termini, il socio che opti per la definizione automatica ex articolo 9, dovrà determinare gli importi dovuti confrontando quelli che risultano dall'applicazione delle regole del comma 2 alla propria dichiarazione originaria, con gli importi minimi determinati ai sensi dei commi 4 e 5, e versare, quindi, l'importo maggiore.

Per quanto riguarda gli importi minimi da versare, il comma 4 dell'articolo 9 specifica che i soci devono determinarli con le modalità indicate nel comma 3, lettera b), in ragione della propria quota di partecipazione. In nessun caso tale importo può essere inferiore a 200 euro.

Se il contribuente è titolare di soli redditi di partecipazione, quindi, non deve tenere conto dell'importo minimo di 100 euro ai sensi della lettera a) del comma 3, ma di quelli indicati alla successiva lettera b), in funzione

dell'ammontare dei ricavi conseguiti dalla società, e rapportando tale minimo alla propria quota di partecipazione. L'importo così determinato non può essere inferiore a 200 euro.

Se il contribuente è titolare anche di altri redditi, ad esempio anche di un reddito di impresa, dovrà determinare separatamente gli importi minimi: per i redditi prodotti in forma associata, determina gli importi minimi nel modo sopra descritto, per l'ulteriore reddito di impresa applicherà sempre le regole previste dal comma 3, con riferimento ai ricavi conseguiti. Ai sensi del comma 5, il contribuente deve tenere conto del maggiore dei predetti minimi.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi la seguente fattispecie: un soggetto risulta contemporaneamente titolare di reddito di impresa e di reddito da partecipazione in tre distinte società di persone. Il volume dei ricavi prodotto dall'attività d'impresa, superiore per ipotesi a 180.000 euro, comporta un debito minimo per maggiori imposte pari a 600 euro. Il volume dei ricavi prodotto dalle tre società partecipate dal soggetto, rapportato alle sue quote di partecipazione, origina a sua volta un debito minimo per maggiori imposte pari a 700 euro. L'importo complessivamente dovuto dal socio, ai sensi del comma 5, è quello di ammontare maggiore, vale a dire 700 (si veda lo schema seguente).

	Soc. ALFA	Soc. BETA	Soc. GAMMA
Quote di partecipazione del socio:	50%	60%	30%
Volume d'affari delle società:	€ 40.000	€ 180.000	€ 300.000
Minimi per le società:	€ 400	€ 500	€ 600
Minimi per il socio:	$400 * 0,5 = 200$ € 200	$500 * 0,6 = 300$ € 300	$600 * 0,3 = 180$ € 200
Minimo totale per il socio ai sensi del comma 4:	$200 + 300 + 200$ = € 700		

Importo minimo ai sensi del comma 3:	€ 600
Importo minimo ai sensi del comma 5:	€ 700

Qualora il contribuente fosse titolare di soli redditi prodotti in forma associata, l'importo minimo, ai sensi del comma 4, sarebbe in ogni caso pari a 700 euro. In presenza di partecipazioni in più società, infatti, l'importo minimo è pari alla somma dei minimi calcolati in relazione alle società partecipate, rapportati alle quote di partecipazione detenute dal socio.

Si precisa che in presenza di partecipazioni in società che si avvalgono delle modalità di definizione previste dal comma 3-bis, non si applica la disposizione sull'importo minimo prevista dal comma 4. In questo caso il socio che intende comunque definire automaticamente la propria posizione determina gli importi minimi applicando solo le regole previste dal comma 3.

3.4 Esclusioni

L'accesso alla definizione automatica è interdetto nelle stesse ipotesi già illustrate in sede di commento all'articolo 8, ossia in presenza degli atti specificamente individuati nella lett. a) del comma 14 dell'articolo 9 ovvero qualora sia stata esercitata *“l'azione penale ... della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione per la definizione automatica”*, per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché per i reati di cui agli articoli 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491-bis e 492 del codice penale ed agli articoli 2621, 2622 e 2623 del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire o occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria.

Per tutte le considerazioni in merito a tali cause di esclusione, si rinvia a quanto esposto con riferimento all'articolo 8.

In particolare, la notifica entro il 1° gennaio 2003 di un processo verbale di constatazione con esito positivo, ovvero di un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva, o dell'Irap, nonché di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, definibili ai sensi degli articoli 15 e 16, producono effetti preclusivi anche ai fini della definizione automatica, sia pure limitatamente all'annualità e al settore impositivo interessati dagli stessi atti.

L'interessato, pertanto, dovrà in questo caso avvalersi necessariamente della definizione di cui ai citati articoli 15 e 16, con facoltà di attivare altresì le procedure agevolative di cui agli articoli 7, 8 e 9 della finanziaria 2003. Per un approfondimento dell'argomento si fa rinvio a quanto detto in relazione all'integrazione degli imponibili di cui all'articolo 8.

In caso di avvisi di accertamento parziale ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 600 del 1973 ovvero dell'articolo 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972 divenuti definitivi alla data del primo gennaio 2003, la definizione automatica è ammessa a condizione che il contribuente versi entro il 16 aprile le somme derivanti dall'accertamento parziale, con esclusione delle sanzioni e degli interessi. Si evidenzia che non si fa luogo a rimborso di quanto già eventualmente pagato.

Inoltre, relativamente ai periodi d'imposta per i quali sono divenuti definitivi avvisi di accertamento diversi da quelli parziali sopra citati, fermi restando i loro effetti, il contribuente ha comunque la facoltà di avvalersi della definizione automatica.

Una peculiare causa ostativa alla possibilità di avvalersi della definizione automatica, ai sensi della lett. c) del comma 14 dell'articolo in esame, è costituita dall'omessa presentazione di tutte le dichiarazioni relative al settore di riferimento della definizione (settore imposte sui redditi e assimilate per i periodi d'imposta dal 1997 al 2001; settore IVA dal 1998 al 2001).

3.5 Modalità e termini di presentazione della dichiarazione

La definizione automatica per gli anni pregressi si perfeziona con le stesse modalità della integrazione degli imponibili di cui all'articolo 8.

Pertanto, il contribuente, al fine di beneficiare della definizione automatica per gli anni pregressi, è tenuto a presentare, entro il 16 aprile 2003, una dichiarazione integrativa con richiesta di definizione automatica per tutti i periodi d'imposta e per tutte le imposte relative a ciascun settore impositivo (imposte sui redditi e assimilate – imposta sul valore aggiunto) e a versare, entro la stessa data, gli importi dovuti di seguito indicati.

Per le modalità di presentazione della dichiarazione si rinvia a quanto già illustrato a commento dell'articolo 8.

Si evidenzia che, come per la dichiarazione integrativa semplice, è consentito presentare, in alternativa, una dichiarazione in forma riservata.

3.6 Modalità di calcolo e di versamento delle imposte

Come accennato in premessa, le somme dovute in base alla definizione automatica non sono calcolate con riferimento a maggiori imponibili, ma sulla base di apposite regole di seguito illustrate.

Innanzitutto, le disposizioni sulla determinazione delle imposte dovute variano a seconda che si riferiscono al settore delle imposte dirette e “assimilate” ovvero al settore dell'IVA.

Per il settore delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dell'imposta sul patrimonio netto, la definizione automatica si perfeziona con il versamento per ciascun periodo d'imposta di un importo pari all'8 per cento delle imposte lorde e delle imposte sostitutive risultanti dalla dichiarazione originariamente presentata.

Nel caso in cui ciascuna imposta lorda o sostitutiva, risultante dalla dichiarazione originaria, sia di ammontare superiore a 10.000 euro, all'eccedenza si applica la percentuale pari al 6 per cento. Inoltre, nell'ipotesi in cui ciascuna

imposta lorda o sostitutiva sia di ammontare superiore a 20.000 euro, sull'eccedenza si applica la percentuale pari al 4 per cento.

Si precisa che qualora sia stata presentata una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, ovvero ai sensi dell'articolo 2, commi 8 e 8 bis, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, le aliquote per la definizione automatica saranno applicate sugli importi emergenti dalla dichiarazione integrativa, in quanto quest'ultima è sostitutiva di quella originaria. Tuttavia, si rammenta che, ai sensi dell'articolo 9, comma 16, i contribuenti che hanno presentato successivamente al 30 settembre 2002 una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, possono avvalersi della definizione automatica sulla base delle dichiarazioni originarie presentate.

Per converso, le somme dovute ai fini della definizione automatica sono calcolate, a norma dell'articolo 9, comma 2, sulle imposte *“risultanti dalla dichiarazione originariamente presentata”*, a nulla rilevando la definizione ai sensi degli articolo 15 e 16 degli atti ostativi di cui all'articolo 9, comma 14, lettera a).

Per l'imposta sul valore aggiunto, invece, la definizione automatica si perfeziona con il versamento per ciascun periodo d'imposta di un importo pari alla somma del 2 per cento 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”*, nonché all'imposta *“detratta”*.

In relazione al primo dei due parametri di riferimento, il legislatore ha inteso precisare che la predetta percentuale deve essere applicata esclusivamente sull'imposta relativa alle operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate dal contribuente, con esclusione, peraltro, di quelle operazioni che, se pure annotate nel registro di cui all'articolo 23 o 24 oltre che nel registro di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, concretizzano in realtà degli acquisti e come tali rilevano ai fini della definizione, solo con riferimento all'imposta detratta.

Può accadere, infatti, per effetto di particolari disposizioni, che tra le poste a debito sia annotata anche l'imposta diversa da quella relativa alle operazioni attive effettuate, ossia, ad esempio, quella che emerge:

- dal documento emesso dai cessionari o dai committenti che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, hanno acquistato beni o utilizzato servizi, nel territorio dello Stato, da soggetti non residenti che non hanno nominato un rappresentante fiscale (articolo 17, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972);
- dal documento con cui sono integrate le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), e alle operazioni di cui all'articolo 46, comma 1, secondo periodo (articolo 47, comma 1, del decreto - legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427).

L'ammontare complessivo dell'imposta relativa alle predette operazioni deve, quindi, essere decurtato dall'imposta complessiva relativa alle operazioni imponibili.

Del pari, si ritiene che la percentuale del 2 per cento non debba essere applicata all'imposta relativa alle operazioni consistenti in passaggi interni di beni e servizi ai sensi dell'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in quanto non si tratta di una vera e propria operazione attiva per i fini che qui interessano,.

Così, ad esempio, si ipotizzi un contribuente che abbia annotato, nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi, delle operazioni imponibili pari a euro. 144.000 (di cui imponibile per euro. 120.000 ed IVA al 20 per cento per euro. 24.000) così distinte:

	Imponibile	Iva
Cessioni di beni e prestazioni di servizio	€ 100.000	€ 20.000
Autofatture ex articolo 17 decreto del Presidente della Repubblica n. 633	€ 20.000	€ 4.000

del 1972		
Totali	€ 120.000	€ 24.000

Ai fini della definizione automatica il contribuente dovrà versare il 2 per cento calcolato solo su euro. 20.000, ossia sull'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizio dal medesimo operate.

L'articolo 9 dispone, altresì, che l'imposta su cui applicare la percentuale del 2 per cento deve essere quella divenuta "*esigibile*" nel periodo d'imposta che si intende sanare.

L'articolo 1 della decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, modificando l'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, definisce il concetto di esigibilità dell'imposta, come il momento in cui sorge il diritto dell'Erario a percepire il tributo.

In genere il momento dell'esigibilità dell'imposta coincide con quello di effettuazione delle operazioni, ossia, a norma dei commi da 1 a 4 del citato articolo 6, con il momento della stipulazione per i beni immobili, della consegna o spedizione per i beni mobili, del pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizio, dell'emissione della fattura se anticipata rispetto al verificarsi degli altri eventi, ecc.

Tuttavia, il quinto comma dell'articolo 6 prevede due eccezioni alla regola sopra descritta, nel caso di cessioni e prestazioni effettuate nei confronti dello Stato, enti pubblici territoriali, ecc., e di quelle ammesse alla fatturazione differita.

Per effetto delle predette disposizioni, anche se la fattura è emessa e registrata in via definitiva nei registri IVA all'atto di effettuazione dell'operazione, l'esigibilità dell'imposta è rinviata, mediante idonee rilevazioni contabili, al momento in cui il corrispettivo viene pagato.

Ciò premesso, l'articolo 9 prevede che debba farsi riferimento all'imposta "*esigibile*", ossia, nel caso di specie, a quella divenuta tale per effetto del pagamento del corrispettivo, ancorché l'operazione sia stata compiuta in un

anno diverso da quello in cui avviene il pagamento. Allo stesso modo, non deve essere computata l'imposta relativa ad operazioni compiute nel periodo oggetto di definizione, ma la cui esigibilità, ai sensi del quinto comma dell'articolo 6, è rinviata al momento del pagamento del corrispettivo.

Da ultimo si osserva che l'articolo 9, ai fini della individuazione dell'imposta sugli acquisti su cui applicare la percentuale del 2 per cento prevista per la definizione, fa riferimento all'imposta "*detratta*" e non a quella "*detraibile*".

La disposizione deve essere letta alla luce delle disposizioni contenute nell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (così come modificato dall'articolo 2 del medesimo decreto legislativo n. 313 del 1997) secondo cui il diritto alla detrazione nasce nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo diritto è sorto.

La base su cui commisurare la percentuale per determinare l'importo dovuto ai fini della definizione automatica è, quindi, l'ammontare dell'imposta effettivamente detratta nell'esercizio e non quella detraibile.

Con particolare riguardo, infine, ai cessionari e ai committenti che abbiano ricevuto una fattura con esigibilità differita, atteso che l'imposta può essere detratta solo quando diventa esigibile, ossia all'atto del pagamento del corrispettivo, i medesimi soggetti devono applicare la percentuale del 2 per cento prevista dall'articolo 9 solo sull'imposta relativa agli acquisti per cui sia stato versato il corrispettivo.

Nel caso in cui l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizio oppure l'imposta detratta siano di ammontare superiore a 200.000 euro, a ciascuna eccedenza si applica la percentuale pari all'1,5 per cento; qualora le predette imposte siano di ammontare superiore a 300.000 euro sulle eccedenze si applica la percentuale dell'1 per cento.

Si vedano, a maggior chiarimento, le seguenti tabelle:

Aliquote applicabili per la definizione automatica (imposte sui redditi, addizionali, sostitutive, Irap, contributo straordinario per l'Europa e imposta sul patrimonio netto delle imprese)

Imposta lorda (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Maggior imposta dovuta sull'ammontare massimo dello scaglione	Maggior imposta dovuta sui redditi intermedi compresi negli scaglioni
fino a 10.000	8	800	8% sull'intero importo
da 10.000 a 20.000	6	1.400	800 + 6% sulla parte eccedente 10.000
oltre 20.000	4	—	1.400 + 4% sulla parte eccedente 20.000

Aliquote applicabili per la definizione automatica per gli anni pregressi (Iva)

Imposta relativa alle cessioni e prestazioni (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Maggior imposta dovuta sull'ammontare massimo dello scaglione	Maggior imposta dovuta sui valori intermedi compresi negli scaglioni
fino a 200.000	2	4.000	2% sull'intero importo
da 200.000 a 300.000	1,5	5.500	4.000 + 1,5% sulla parte eccedente 200.000
oltre 300.000	1	—	5.500 + 1% sulla parte eccedente 300.000

Imposta detratta (per scaglioni)	Aliquota (per scaglioni)	Maggior imposta dovuta sull'ammontare massimo dello scaglione	Maggior imposta dovuta sui valori intermedi compresi negli scaglioni
fino a 200.000	2	4.000	2% sull'intero importo
da 200.000 a 300.000	1,5	5.500	4.000 + 1,5% sulla parte eccedente 200.000
oltre 300.000	1	—	5.500 + 1% sulla parte eccedente 300.000

Qualora le somme complessivamente dovute risultino superiori a 3.000 euro per le persone fisiche o a 6.000 euro per le società, è possibile rateizzare l'eccedenza in due rate, con l'applicazione degli interessi legali dal 17 aprile 2003: la prima rata, entro il primo dicembre 2003; la seconda rata entro il 21 giugno 2004. In proposito si rinvia a quanto già chiarito a commento dell'articolo 8.

Il mancato versamento di una delle due rate non incide sul perfezionamento della definizione automatica, ma determina l'avvio del procedimento per il recupero delle somme omesse. In tal caso si applica una sanzione amministrativa pari al 30% delle somme non versate e gli interessi legali. Tale sanzione è ridotta della metà qualora il versamento sia effettuato entro i 30 giorni successivi alle predette date di scadenza. Come per il versamento delle imposte in caso di dichiarazione integrativa semplice, non trova applicazione l'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997.

Per ciascuno dei periodi d'imposta interessati dalla definizione automatica, l'imposta da versare non può mai essere inferiore a determinati importi minimi, differenziati secondo il tipo d'imposta e la tipologia di contribuente.

In riferimento alle modalità di versamento delle somme dovute, si rinvia infine a quanto già chiarito a commento dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi. Si precisa, in particolare che tali somme, come previsto dall'articolo 8, comma 3, non possono essere compensate ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

3.6.1 Settore imposte dirette e assimilate

Ai fini del perfezionamento della definizione automatica delle imposte sui redditi e assimilate, le persone fisiche, le società semplici, e generalmente tutti i soggetti titolari di redditi diversi da quelli di impresa e da quelli derivanti

dall'esercizio di arti o professioni, devono comunque versare 100 euro con riferimento a ciascun periodo d'imposta.

Le persone fisiche titolari di reddito d'impresa, gli esercenti arti e professioni, le società e le associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, i soggetti di cui all'articolo 87, lett. a) e b) del medesimo testo unico, nonché gli enti non commerciali e le società ed enti non residenti, di cui alle lett. c) e d) del medesimo articolo 87, se titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, devono invece versare i seguenti importi minimi, anche per i periodi d'imposta chiusi in perdita o in pareggio:

- 400 euro, se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a 50.000 euro;
- 500 euro, se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a 180.000 euro;
- 600 euro, se l'ammontare dei ricavi e dei compensi è superiore a 180.000 euro.

3.6.2 Settore IVA

Ai fini dell'IVA, l'importo minimo è differenziato esclusivamente in relazione al volume d'affari del contribuente:

- 500 euro per i soggetti con volume d'affari sino a 50 mila euro;
- 600 euro per quelli con volume d'affari superiore a 50 mila euro ma non a 180 mila euro;
- 700 euro per gli altri soggetti.

Nella tabella che segue sono riportati schematicamente gli importi minimi dovuti per la definizione automatica.

Tabella dei versamenti minimi per la definizione automatica per gli anni pregressi (imposte sui redditi, addizionali, sostitutive, Irap, contributo straordinario per l'Europa e imposta sul patrimonio netto delle imprese)

TABELLA DEI MINIMI	
IMPORTO (in euro)	SOGGETTI
<ul style="list-style-type: none"> • 100 	<ul style="list-style-type: none"> • persone fisiche e società semplici titolari di redditi diversi da quelli di impresa e da quelli derivanti dall'esercizio di arti o professioni • soggetti IRPEG, articolo 87 lett. c) e d), del TUIR, se non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo
<ul style="list-style-type: none"> • 400 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a 50.000 euro • 500 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi non è superiore a 180.000 euro • 600 se l'ammontare dei ricavi e dei compensi è superiore a 180.000 euro 	<ul style="list-style-type: none"> • persone fisiche titolari di reddito d'impresa • esercenti arti e professioni • società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR • soggetti IRPEG articolo 87, lett. a) e b), del TUIR • soggetti IRPEG, articolo 87 lett. c) e d), del TUIR, se titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo

Tabella dei versamenti minimi per la definizione automatica per gli anni pregressi (Iva)

TABELLA DEI MINIMI	
IMPORTO (in euro)	SOGGETTI
<ul style="list-style-type: none"> • 500 	<ul style="list-style-type: none"> • soggetti con volume d'affari fino a 50.000 euro
<ul style="list-style-type: none"> • 600 	<ul style="list-style-type: none"> • soggetti con volume d'affari superiore a 50.000 euro ma non a 180.000 euro
<ul style="list-style-type: none"> • 700 	<ul style="list-style-type: none"> • soggetti con volume d'affari superiore a 180.000 euro

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.

Si precisa che per ricavi devono intendersi quelli definiti come tali nell'articolo 53 del TUIR.

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.

3.6.3 Studi di settore e parametri

L'articolo 9, comma 3-bis consente agli esercenti attività di impresa e agli esercenti arti e professioni soggetti agli studi di settore e ai parametri di accedere alla definizione automatica mediante il pagamento di un importo prestabilito.

Tale particolare modalità di definizione si applica ai predetti contribuenti che hanno dichiarato ricavi o compensi “congrui”, vale a dire di ammontare non inferiore a quello determinabile sulla base degli studi di settore o dei parametri, indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato. I contribuenti che si trovano in tali condizioni, anche per effetto dell'adeguamento spontaneo operato in sede di dichiarazione dei redditi, possono definire le annualità per le quali risultano congrui versando, per ciascuna di esse, un importo pari a 500 euro, elevato a 700 per i contribuenti destinatari degli studi di settore che presentano anomalie rispetto agli indici di coerenza economica di seguito indicati come “incoerenti”;

3.6.4 Contribuenti che hanno applicato gli studi di settore

L'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ha previsto, da parte degli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, l'elaborazione, entro il 31 dicembre 1995, di appositi studi di settore in relazione ai vari settori economici. Tale termine è stato dapprima differito al 31 dicembre 1996 dall'articolo 3, comma 180, della legge 28

dicembre 1995, n. 549, e poi al 31 dicembre 1998 dall'articolo 3, comma 124, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Per il periodo 1998 – 2001 risultano in vigore i 168 studi indicati nell'allegato nel quale è specificato l'anno a decorrere dal quale gli stessi risultano applicabili.

I parametri risultano, invece, applicabili nei confronti dei soggetti esercenti attività per le quali:

- non risultano approvati gli studi di settore;
- relativamente ai periodi d'imposta successivi al 1997, pur in presenza di studi approvati, operino condizioni di inapplicabilità degli studi stessi.

Come risulta dal predetto allegato l'applicazione dei 168 studi è avvenuta per:

- 45 studi a partire dal 1998;
- 43 a partire dal 1999;
- 41 a partire dal 2000;
- 39 a partire dal 2001

Può, quindi, accadere che un contribuente debba verificare la propria congruità in alcuni anni rispetto ai parametri ed in altri rispetto allo studio di settore successivamente approvato. In tal caso, per stabilire l'importo dovuto dovrà essere verificato se il contribuente presenta anomalie rispetto agli indici di coerenza economica. E' il caso ad esempio di un contribuente che svolge l'attività di commercio di autoveicoli (codice attività 50.10.0) per la quale lo studio di settore è in vigore dal 1999. Questo contribuente definirà l'anno 1998 facendo riferimento alle risultanze dei parametri e negli anni successivi a quelle dello studio di settore SM09A.

Possono fruire della definizione ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, anche i contribuenti esercenti un'attività per la quale è stato approvato uno studio di settore sperimentale.

Si definiscono sperimentali gli studi che fino alla approvazione di una nuova versione degli stessi, forniscono risultati che non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento, e per i quali le indicazioni relative alla coerenza ed alla congruità possono essere utilizzate solo per la formulazione dei criteri di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

Possono fruire della definizione ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, anche i contribuenti soggetti ai regimi fiscali agevolati per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo e per le attività marginali di cui agli articoli 13 e 14 della legge 23 dicembre 2000, n.388, a condizione che gli stessi risultino congrui rispetto alla applicazione degli studi di settore.

In particolare, l'articolo 14 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha introdotto un regime fiscale agevolato per i contribuenti esercenti attività per le quali risultano applicabili gli studi di settore, e che abbiano conseguito nel periodo d'imposta precedente ricavi o compensi non superiori al limite stabilito in appositi decreti ministeriali e, comunque, non superiori a 25.823 euro.

I ricavi e compensi rilevanti ai fini della determinazione del diritto ad accedere e permanere nel regime agevolato sono quelli minimi derivanti dall'applicazione del software GE.RI.CO., ridotti per tenere conto delle situazioni di marginalità che caratterizzano il contribuente anche in riferimento agli indici di coerenza economica. I contribuenti che si avvalgono del regime fiscale delle attività marginali devono utilizzare i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

3.6.5 Contribuenti congrui

Le indicazioni in ordine alla congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati e alla coerenza degli indici economici sulla base degli studi di settore sono forniti dall'applicazione denominata GE.RI.CO. Con riferimento ai ricavi,

la predetta applicazione fornisce due valori di adeguamento: il ricavo di riferimento puntuale e il ricavo minimo ammissibile. La circolare n. 110 del 1998 ha precisato che i contribuenti possono provvedere all'adeguamento anche collocandosi all'interno dei due valori (cosiddetto intervallo di confidenza) qualora ritengano che vi siano motivi atti a giustificare minori ricavi. Tuttavia, al fine di evitare l'accertamento basato sugli studi di settore l'adeguamento deve avvenire tenendo conto del valore indicato dalla procedura GE.RI.CO quale ricavo di riferimento "puntuale". Pertanto, considerato che in sede di definizione automatica non è possibile instaurare alcun contraddittorio, per essere considerato congruo un contribuente deve aver dichiarato, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quelli di riferimento puntuale

3.6.6 Contribuenti incoerenti rispetto agli studi di settore

Il prodotto informatico utilizzato per l'applicazione degli studi di settore, oltre a fornire indicazioni in ordine alla "congruità" dei ricavi o compensi dichiarati, verifica la correttezza dei comportamenti del contribuente segnalandone la "coerenza" economica rispetto ad indici significativi del settore (ad esempio, produttività per addetto, rotazione del magazzino, ecc.). Tali indici (o indicatori di coerenza economica) valutano la coerenza economica rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore, i quali svolgono la stessa attività con analoghe caratteristiche organizzative, di processo, di prodotto, di mercato, ecc. A tal fine il software GE.RI.CO., dopo aver calcolato i valori di ciascun indicatore, effettua la relativa comparazione con i valori rilevati all'interno del gruppo omogeneo di appartenenza del soggetto. Un soggetto può risultare "congruo" rispetto alle risultanze dello studio di settore perché dichiara ricavi uguali o superiori a quelli stimati dallo studio e, contemporaneamente, "coerente" in relazione a taluni indici economici. Tuttavia, un soggetto "congruo" può risultare non "coerente" perché presenta indici ritenuti anomali.

Il software di calcolo GE.RI.CO. evidenzia, in una apposita schermata, la posizione del contribuente rispetto agli indicatori di coerenza. La non coerenza economica si manifesta nell'ipotesi in cui il valore dell'indicatore risulta superiore o inferiore rispettivamente al limite superiore o inferiore dell'intervallo di coerenza assunto come riferimento.

L'articolo 9, comma 3-bis, richiede che i contribuenti congrui ma non coerenti versino un importo pari a 700 euro per definire la loro posizione.

3.6.7 Contribuenti che hanno applicato i parametri

I parametri sono stati elaborati per tutte le attività economiche, ad eccezione di quelle escluse in considerazione delle particolari caratteristiche del processo produttivo o della scarsa numerosità dei contribuenti presenti nel campione da elaborare, tenuto anche conto della impossibilità di aggregare quest'ultimi a contribuenti appartenenti a categorie di attività con processo produttivo simile, indicate nell'allegato n. 2 al DPCM 29 gennaio 1996.

I parametri si applicano ai contribuenti esercenti attività d'impresa per le quali non risultano approvati gli studi di settore ovvero, ancorché approvati, operano condizioni di inapplicabilità non estendibili ai parametri individuate nei decreti di approvazione degli stessi studi di settore. I parametri, non trovano comunque applicazione nei confronti dei soggetti per i quali operano le cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore previste dall'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146.

I parametri sono applicati in relazione alla attività prevalente svolta dal contribuente individuata in relazione al relativo codice di attività.

La congruità rispetto ai parametri, ai fini dell'applicazione del comma 3-bis, si ottiene con riferimento al valore fornito dall'apposito *software* per l'adeguamento spontaneo in sede di dichiarazione.

La congruità dovrà essere valutata rispetto al valore richiesto per l'adeguamento spontaneo.

Diversamente dagli studi di settore, i parametri non consentono di valutare se il contribuente presenta incoerenze economiche e non è, quindi, previsto per le annualità di applicazione dei parametri il pagamento di somme diverse da quella base di 500 euro.

3.6.8 Dati da prendere a base per il perfezionamento della definizione

Come espressamente previsto dall'articolo 9, comma 15, la definizione automatica non si perfeziona se essa si fonda su dati non corrispondenti a quelli presenti nella dichiarazione originaria. In applicazione di tale principio, in caso di mancata presentazione del modello per gli studi di settore o di mancata compilazione del quadro dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri, non è possibile definire le annualità interessate con le modalità di cui comma 3-bis dell'articolo 9.

In sede di definizione non potranno essere modificate le indicazioni per effetto delle quali in dichiarazione il contribuente si è ritenuto:

- non assoggettabile né agli studi di settore né ai parametri, per l'esistenza di una delle cause di esclusione indicate nell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, quale, ad esempio, l'inizio o la cessazione della attività. In questi casi non è possibile definire l'annualità avvalendosi delle disposizioni contenute nel comma 3 bis;
- assoggettabile ai parametri, perché, pur essendo stati approvati studi di settore in relazione alla attività svolta, ha indicato la presenza di una causa di inapplicabilità, quale, ad esempio lo svolgimento della attività in più punti di produzione e vendita ovvero lo svolgimento di più attività. In questo caso le disposizioni contenute nel comma 3 bis si applicano con riferimento ai parametri;
- assoggettabile ad uno studio di settore o a parametri previsti per un codice di attività erroneamente indicato. In questo caso le disposizioni del comma 3-bis si applicano in riferimento allo studio di settore originariamente applicato.

Da tale principio discende, altresì, che la congruità del contribuente va valutata tenendo fermi i dati necessari alla applicazione degli studi di settore e dei parametri indicati negli appositi modelli di dichiarazione, a prescindere dalla circostanza che tali dati siano corretti o meno. In sede di definizione non può, quindi, essere modificato, né in senso favorevole al contribuente, né alla amministrazione finanziaria, il valore, ad esempio, del costo del venduto che nel settore del commercio influenza in maniera considerevole l'entità dei ricavi stimati dallo studio di settore o dai parametri.

Per valutare la posizione del contribuente rispetto agli indicatori di coerenza occorre riferirsi alla valutazione effettuata dal software GE.RI.CO sulla base dei dati dichiarati dal contribuente, a prescindere dal valore dell'adeguamento. Ciò anche nel caso in cui la valutazione della coerenza potrebbe subire modifiche perché al numeratore dell'indicatore preso in considerazione compaiono i ricavi. La rideterminazione del valore assunto dall'indicatore di coerenza comporterebbe, infatti, difficoltà operative che mal si conciliano con la natura della definizione automatica e in contrasto con la necessità di fondare la definizione stessa sui risultati della originaria applicazione degli studi di settore.

3.6.9 Modalità applicative del comma 3-bis

Per i soggetti che risultano congrui e coerenti rispetto agli studi di settore e congrui rispetto ai parametri la definizione può avvenire con il versamento di una somma pari a 500 euro per ciascuna annualità.

Per i soggetti che risultano congrui ma non coerenti rispetto agli studi di settore la definizione avviene con il versamento di una somma pari a 700 euro per ciascuna annualità.

La definizione così effettuata ha effetto ai fini di tutte le imposte che possono essere oggetto di sanatoria mediante la definizione automatica, sempreché il contribuente presenti la dichiarazione integrative per entrambe i

settori impositivi. Il contribuente che richiede la definizione automatica, ad esempio, per il solo settore delle imposte sui redditi non potrà conseguire alcun effetto di definizione in relazione all'Iva per gli anni in cui risulti congruo e coerente.

La definizione introdotta dal comma 3-bis può operare per tutti i periodi d'imposta oggetto della definizione automatica ovvero soltanto per alcuni di essi, perché solo in alcuni anni il contribuente è destinatario degli studi di settore o dei parametri e risulta congruo rispetto alla applicazione di tali strumenti.

Ad esempio, un contribuente esercente l'attività per la quale lo studio di settore è applicabile a decorrere dal 1998, che:

- nel 1997 ha dichiarato ricavi per un ammontare non inferiore a quello determinabile sulla base dei parametri; (congruo);
- nel 1998 ha dichiarato ricavi per un ammontare non inferiore a quello determinabile sulla base dello studio di settore e nei confronti dei quali non sono stati riscontrati anomalie negli indici di coerenza economica; (congruo e coerente);
- nel 1999 ha dichiarato ricavi per un ammontare non inferiore a quello determinabile sulla base dello studio di settore e nei confronti dei quali sono stati riscontrati anomalie negli indici di coerenza economica; (congruo e non coerente);
- nel 2000 ha dichiarato ricavi per un ammontare inferiore a quello determinabile sulla base dello studio di settore (non congruo);
- nel 2001 ha dichiarato ricavi per un ammontare superiore a euro 5.164.569,00 (non può accedere a questa modalità di definizione)

potrà effettuare la definizione automatica utilizzando le previsioni di cui al comma 3-bis per gli anni da 1997 al 2000 e quelle di cui al comma 3 per il 2000, pagando:

- per il 1997 euro 500, con effetto per tutti i settori d'imposta;
- per il 1998 euro 500, con effetto per tutti i settori d'imposta;

- per il 1999 euro 700, , con effetto per tutti i settori d'imposta;
- per il 2000 e il 2001 l'imposta determinata applicando le percentuali previste nel comma 2 all'imposta dichiarata per i settori delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Si fa presente che anche l'articolo 7, comma 6, prevede per i contribuenti congrui e coerenti una peculiare modalità di definizione mediante il versamento di una somma pari a 300 euro, (elevata a 600 euro per i contribuenti non coerenti). Per effetto di tale definizione è inibito l'esercizio dei poteri di accertamento indicati nell'articolo 7, comma 11, limitatamente all'attività di impresa e di lavoro autonomo. Si evidenzia che la definizione operata ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, ha, invece, effetti preclusivi di ogni accertamento tributario in riferimento a tutte le categorie reddituali previste dall'articolo 6 del TUIR.

3.6.10 Contribuenti che svolgono più attività o utilizzano più punti di produzione o vendita

I contribuenti che svolgono più attività o utilizzano più punti di produzione o vendita e che fino al 2000 hanno spontaneamente provveduto ad annotare separatamente i dati necessari per una separata applicazione degli studi di settore o dei parametri alle diverse attività svolte o ai diversi punti di produzione o vendita possono risultare congrui e coerenti per alcune di esse e non per altre. La disposizione contenuta nel comma 3-bis trova applicazione solo nei confronti di coloro che risultino congrui rispetto a tutte le attività. Anche la coerenza potrà essere considerata esistente solo se per tutti gli studi applicati non risultino anomalie degli indici di coerenza.

Allo stesso modo, nel caso di un contribuente che consegua sia redditi di impresa che redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, e che è quindi tenuto alla applicazione di distinti studi di settore e parametri, la disposizione di

cui al comma 3-bis trova applicazione solo se la congruità e la coerenza sono verificate in relazione ad entrambe le attività.

In presenza di redditi di partecipazione, per accedere alla possibilità di definizione prevista dal comma 3 bis è, ugualmente necessario che risulti congrua (e coerente, affinché il contribuente non sia sottoposto alla maggiorazione di 200 euro) sia la posizione individuale che quella delle società o associazioni alle quale il contribuente partecipa. Ne consegue che:

- un imprenditore congruo e coerente in relazione alla propria attività individuale che sia socio di una società che non risulta congrua non potrà definire avvalendosi delle disposizioni contenute nel comma 3 bis;
- un imprenditore congruo e coerente in relazione alla propria attività individuale che sia socio di una società che risulta congrua ma non coerente potrà definire avvalendosi delle disposizioni contenute nel comma 3 bis ma dovrà, però, corrispondere l'importo di 700 euro.

Per quanto riguarda, i contribuenti destinatari degli studi di settore che dal 2000 erano tenuti agli obblighi di annotazione separata ed hanno compilato gli appositi modelli denominati M ed N si precisa che:

- per l'anno 2000 non può applicarsi la disposizione di cui al comma 3-bis, perché nei loro confronti non sono applicabili né gli studi di settore né i parametri;
- per l'anno 2001 è invece applicabile la disposizione di cui al comma 3 bis, perché a partire da tale anno, anche per tali contribuenti, sono stati determinati i criteri in base ai quali definire congruità e coerenza.

L'articolo 9, comma 4, fissa i criteri per la determinazione degli importi minimi dovuti dai soggetti ai quali sono imputati pro quota i redditi delle imprese familiari e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché dai coniugi che gestiscono l'azienda in comunione. In particolare, per effetto di tale disposizione, 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. Tale importo non è dovuto se le società e gli altri soggetti precedentemente indicati risultano congrui.

In nessun caso l'importo minimo dovuto da ciascuno di tali 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 i quali risultano applicabili importi minimi di diverso ammontare, deve essere versato quello più elevato.

3.7 Irrilevanza delle perdite

Per i periodi d'imposta chiusi in perdita o in pareggio la definizione automatica si perfeziona mediante il versamento degli importi minimi previsti per le persone titolari di reddito d'impresa, gli esercenti arti e professioni, le società e le associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché i soggetti di cui all'articolo 87 del medesimo testo unico nella misura sopra individuata.

Questa circostanza, ovviamente, si verifica solo se il contribuente, nel periodo di imposta in cui la perdita si è formata, non ha altri redditi che possono essere compensati. Diversamente, anche in questo caso, il contribuente dovrà calcolare l'importo dovuto per la definizione facendo riferimento all'imponibile dichiarato al lordo della perdita.

Ai fini della definizione automatica, l'articolo 9, comma 7, nel testo modificato dal provvedimento di conversione del decreto-legge n. 282 del 2002, prevede l'irrelevanza, a qualsiasi titolo, delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie, non affrancate ai sensi delle disposizioni del secondo periodo del comma 7. Ne consegue che tali perdite non sono computabili in

diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, indipendentemente dal fatto che gli stessi periodi siano o meno oggetto di definizione.

Qualora i successivi periodi di imposta vengano definiti, l'irrelevanza delle perdite comporta la necessità di procedere al ricalcolo dell'imposta lorda afferente a tali annualità: ne consegue che l'imposta lorda del periodo d'imposta nel quale sia stata riportata una perdita generata in un precedente periodo oggetto di definizione, dovrà essere rideterminata sommando all'imponibile l'ammontare della perdita utilizzata.

Fanno eccezione a tale regola:

- le perdite divenute definitive, in quanto riferite a periodi d'imposta che non possono più costituire oggetto di rettifica;
- le perdite per le quali viene pagata la somma pari al 10%, in ordine alle quali vengono fornite di seguito ulteriori precisazioni.

L'irrelevanza delle perdite si estende anche alle perdite riportabili a nuovo a decorrere dal primo periodo d'imposta successivo all'ultimo definibile (nel caso di esercizi coincidenti con l'anno solare, il 2002).

Fanno eccezione a quest'ultima regola:

- le perdite derivanti dall'applicazione dell'articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, cd. "Tremonti-bis"; per la quota di perdita generata dalla variazione in diminuzione effettuata ai sensi della predetta legge, pertanto, è comunque consentito il riporto agli esercizi successivi al 2001;
- le perdite formatesi in periodi d'imposta antecedenti a quelli condonabili in base all'articolo 9, ed, in particolare, quelle generate nei primi tre periodi d'imposta da imprese neocostituite che, come è noto, in base all'articolo 102, comma 1-*bis*, del TUIR possono essere riportate in avanti senza alcun limite temporale;
- le perdite per le quali viene pagata la somma pari al 10%. L'articolo 9, comma 7, consente, infatti, al contribuente il riporto a nuovo delle perdite

- risultanti dalle dichiarazioni originarie oggetto di definizione automatica ai sensi del medesimo articolo 9 - in un periodo d'imposta successivo, mediante il versamento di una somma pari al 10% delle perdite stesse. Tale possibilità, a ben vedere, riguarda l'utilizzo delle perdite nei periodi d'imposta successivi a quello in cui le stesse si sono generate, perché quest'ultimo periodo, come già precisato, si definisce (per i soggetti IRPEG) con il versamento del minimo.

Il contribuente che voglia avvalersi di tale facoltà, può optare per l'affrancamento dell'intera perdita ancora riportabile ovvero soltanto di una parte di essa: in tale ultima ipotesi, il contribuente provvederà a versare la somma del 10% limitatamente alla porzione di perdita che intende rendere rilevante nei periodi d'imposta successivi a quello di formazione (siano essi compresi o meno nell'intervallo temporale per il quale è possibile richiedere la definizione).

Si riporta il seguente esempio riferito a soggetto IRPEG:

<u>1998</u>	-	Perdita di periodo:	1000
	-	Perdita 1998 rinviata al futuro esercizio:	1000
<u>1999</u>	-	Perdita 1998 riportata a nuovo:	1000
	-	Utilizzo della perdita riportata dal 1998:	<u>50</u>
	-	Perdita 1998 rinviata al futuro esercizio:	950
<u>2000</u>	-	Perdita 1998 riportata a nuovo:	950
	-	Utilizzo della perdita riportata dal 1998:	0
	-	Perdita 1998 rinviata al futuro esercizio:	950
<u>2001</u>	-	Perdita 1998 riportata a nuovo:	950

-	Utilizzo della perdita riportata dal 1998:	<u>250</u>
-	Perdita 1998 rinviabile al futuro esercizio:	700

La residua parte della perdita “originaria” disponibile per futuri utilizzi è, nell’esempio, pari a 700.

Il contribuente può decidere di affrancare solo parzialmente la perdita originaria: in particolare può scegliere se affrancare o meno (in tutto o in parte) la perdita residua, nonché quelle che ha già utilizzato (nel precedente esempio) negli anni 1999 e 2001.

Si supponga che il contribuente scelga di affrancare soltanto una parte (180) della predetta perdita residua (700) dietro il pagamento della somma del 10%.

Ne consegue che:

- per l’anno 1998 si definisce con il pagamento dell’importo minimo;
- la parte utilizzata nel 1999 (50) e quella utilizzata nel 2001 (250) comportano la necessità di rideterminare l’imposta lorda sulla quale applicare le percentuali previste dal comma 2 dell’articolo 9;
- l’esercizio 2000, per il quale non si registra alcun utilizzo della perdita 1998 perché, in ipotesi, esercizio chiuso in pareggio, sarà definito con il versamento dell’importo minimo;
- la parte di perdita affrancata (180) con il versamento della somma del 10 per cento, potrà essere liberamente utilizzata a partire dal 2002.

3.8 Dichiarazioni omesse

Il successivo comma 8 stabilisce che in caso di omessa presentazione della dichiarazione sono dovuti, per ciascuna dichiarazione e per ciascuna annualità, i seguenti importi:

- 1.500 euro per le persone fisiche;
- 3.000 euro per le società e associazioni di cui all'articolo 5 e per gli altri soggetti indicati nell'articolo 87 del TUIR.

Tali importi sono dovuti dal soggetto dichiarante per ciascun settore impositivo che si intende definire.

Se, invece, nell'ambito dello stesso settore impositivo delle imposte sui redditi e assimilate, la dichiarazione è stata presentata per un tributo, ma è stata omessa per altri (ad esempio, pur essendo stata presentata una dichiarazione ai fini Irpef, è stata omessa la dichiarazione relativa all'IRAP), la definizione concernente tale settore impositivo si perfeziona con il versamento del maggiore degli importi calcolati distintamente ai sensi del comma 2, lett. a) (importo pari all'8, 6 o 4 per cento dell'imposta lorda risultante dall'unica dichiarazione presentata) e ai sensi del comma 8 in esame (importo pari a 1.500 euro, elevato a 3.000 per le società).

La definizione automatica non si perfeziona quando la dichiarazione sia presentata da soggetti non ammessi 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'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, una dichiarazione integrativa a proprio favore dopo il 30 settembre 2002, gli effetti favorevoli della medesima si intendono rinunciati qualora egli si avvalga della definizione automatica in esame. L'articolo 9, comma 16, infatti, chiarisce che

gli importi dovuti per la definizione sono calcolati sulla base della dichiarazione originaria.

3.9 Effetti della definizione automatica

L'articolo 9, comma 10, riconnette al perfezionamento della definizione significativi e vantaggiosi effetti per il contribuente.

Ai sensi del comma 9 *“La definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all’applicabilità di esclusioni.”*.

Da qui discendono due conseguenze:

- l'Amministrazione potrà procedere nei modi ordinari alla liquidazione della dichiarazione ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, nonché dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972;
- le eventuali variazioni dei dati dichiarati (ad esempio, maggiori imposte lorde) per effetto della liquidazione della dichiarazione originaria sono irrilevanti ai fini del calcolo delle maggiori somme dovute in sede di definizione, che dovrà pertanto essere riferita ai dati dichiarati dal contribuente.

La definizione automatica non modifica l'importo degli eventuali crediti e rimborsi liquidati sulla base delle dichiarazioni presentate.

L'articolo 9, comma 9, inoltre, specifica che la dichiarazione integrativa ai fini della definizione automatica non può essere utilizzata per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, nè per il riconoscimento di esenzioni, detrazioni e agevolazioni non richieste in precedenza. Nel rinviare, al riguardo, a quanto sostenuto in precedenza, si precisa, tuttavia, che le modalità stesse di calcolo degli importi dovuti ai fini della definizione automatica non consentono di far valere, come nella

dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, ritenute, acconti e crediti d'imposta prima non dichiarati.

Il soggetto che ha presentato la dichiarazione riservata, limitatamente ai periodi d'imposta oggetto delle definizioni automatiche, può opporre agli organi che pongano in essere nei suoi confronti e dei soggetti coobbligati, accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di controllo fiscale, gli effetti (preclusivi, estintivi e di esclusione della punibilità) del perfezionamento della definizione automatica, ossia la preclusione di ogni accertamento tributario, l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie (comprese quelle accessorie) e l'esclusione della punibilità per i reati sopra elencati.

3.9.1 Preclusione dell'accertamento

Ai sensi del comma 10, lett. a), il perfezionamento della definizione automatica preclude all'amministrazione finanziaria, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, ogni possibilità di esperire accertamenti in rettifica o d'ufficio, limitatamente alle annualità ed ai tributi oggetto del condono.

E' fatta 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.

3.9.2 Estinzione delle sanzioni amministrative tributarie

In secondo luogo, la successiva lettera b) del comma 10, prevede che la definizione automatica determini l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, comprese quelle accessorie, relative ai periodi d'imposta oggetto di definizione.

3.9.3 Effetti sul piano penale

Infine, sotto il profilo penale, ai sensi della lett. c) del comma 10 dell'articolo 9 in esame, la definizione automatica, per i periodi d'imposta che ne sono oggetto, costituisce ad ogni effetto causa di esclusione della punibilità per i reati tributari di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e per i reati extratributari connessi, già elencati da questa circolare in sede di commento all'articolo 8, al paragrafo 2.6.2, al quale si rinvia.

Si rileva peraltro che, in relazione al disposto dell'ultima parte della lett. c) dell'articolo 10, l'esclusione della punibilità non opera, nell'ipotesi di esercizio dell'azione penale, sia con riguardo ai reati tributari sia a quelli extratributari connessi.

Inoltre, per i soggetti imprenditori, l'esclusione della punibilità, limitatamente ai reati extratributari previsti dal codice penale e dal codice civile, opera a condizione che questi provvedano, ricorrendone i presupposti, alla regolarizzazione contabile delle attività, anche detenute all'estero, ai sensi dell'articolo 14, comma 5.

Resto inteso che qualora, ad esempio, non vi sia possibilità di regolarizzare contabilmente alcuna attività in capo ad una società, perché le disponibilità sono state interamente consumate oppure sono confluite nei conti personali dei soci o degli amministratori, l'esclusione della punibilità per i reati indicati nell'articolo 9, comma 10, lettera c), si produce ad ogni effetto, e quindi anche nei confronti di coloro che risultano effettivi detentori delle attività al 31 dicembre 2001. Si osserva ancora che qualora l'attività detenuta all'estero sia detenuta al 31 dicembre 2001 dai soci (o amministratori) di una società che si è avvalsa dell'articolo 9, ai fini della non applicazione delle sanzioni relative al monitoraggio fiscale, nonché dell'esclusione della punibilità dei reati previsti dall'articolo 14 del decreto - legge n. 350 del 2001, i soci stessi devono avvalersi delle disposizioni relative allo scudo fiscale di cui all'articolo 6 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, ricorrendo le condizioni ivi previste.

Come già riferito al paragrafo n 2.6.4 con riferimento all'integrazione degli imponibili, la preclusione indotta dalla formale conoscenza dell'avvio di un procedimento riguardante i reati tributari ed extra-tributari di cui alla lett. a) del comma 10 opera – come si legge al comma 15 – “*con esclusivo riferimento ai periodi imposta ai quali si riferiscono ... i procedimenti ivi indicati*”. Ne consegue che la definizione automatica non si estende al periodo d'imposta cui si riferiscono i fatti oggetto del procedimento penale.

3.9.4 Effetti sul monitoraggio fiscale

Il perfezionamento della definizione automatica non esclude l'applicazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale di cui al decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. Tuttavia, tali disposizioni non si applicano ai soggetti interessati alla regolarizzazione delle scritture contabili che abbiano provveduto all'integrale regolarizzazione di tutte le attività detenute all'estero, secondo le modalità previste dall'articolo 14. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni sul monitoraggio di cui al citato decreto legge n. 167 del 1990 ai menzionati soggetti, qualora quest'ultimi abbiano provveduto alla regolarizzazione, soltanto parziale, delle loro attività detenute all'estero.

3.9.5 Disposizioni in merito al sisma che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa nel 1990

L'articolo 9, comma 17, per i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa, individuati ai sensi dell'articolo 3 dell'ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile del 21 dicembre 1990, destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi e contributi, estende la possibilità di definizione automatica, oltre che ai periodi d'imposta sopra indicati, anche alle annualità 1990, 1991 e 1992. In particolare, la norma, ai fini della definizione automatica di tali periodi

d'imposta, prevede l'obbligo del versamento, entro il 16 aprile 2003, dell'intero ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, al 10 per cento. Così, ad esempio, a fronte di un importo complessivamente iscritto a ruolo di 1.000 e di un pagamento parziale pari a 200, ai fini della definizione in esame è dovuta la somma pari a 80, corrispondente al 10% della differenza tra 1.000 e 200.

Qualora gli importi dovuti complessivamente eccedano la somma di 6.000 euro, l'eccedenza può essere rateizzata, mediante un massimo di otto rate semestrali con l'applicazione degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003.

4 DEFINIZIONE AUTOMATICA DI REDDITI DI IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO PER GLI ANNI PREGRESSI MEDIANTE AUTOLIQUIDAZIONE

Nell'ambito dei diversificati istituti di definizione previsti dalla finanziaria 2003 , l'articolo 7 è esclusivamente rivolto:

- alle imprese e ai professionisti che hanno dichiarato ricavi e compensi nei limiti di 5.184.569 euro;
- agli imprenditori agricoli esclusivamente titolari di reddito agrario ai sensi dell'articolo 29 del testo unico delle imposte dirette, nonché alle imprese di allevamento di cui all'articolo 78 del medesimo testo unico.

I contribuenti interessati possono singolarmente definire le annualità dal 1997 al 2001 per le quali le prescritte dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2002.

Come già precisato nel paragrafo 2.2 restano escluse dall'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 7 le dichiarazioni tardive presentate nei novanta giorni successivi al 31 ottobre 2002.

Si precisa inoltre che, per espressa previsione del comma 16, i contribuenti che successivamente al 30 settembre 2002 hanno presentato dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322, possono effettuare la definizione sulla base della dichiarazione originariamente presentata, rinunciando agli effetti favorevoli della dichiarazione integrativa.

4.1 Periodi d'imposta definibili

L'articolo 7 prevede la possibilità di definire i redditi di impresa e di lavoro autonomo professionale ed artistico riguardanti le annualità d'imposta per le quali le prescritte dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2002.

Per gli stessi periodi d'imposta possono inoltre essere definiti i redditi di partecipazione prodotti:

- dai soci di società di persone che producono redditi d'impresa e dagli associati di associazioni tra professionisti che producono redditi di lavoro autonomo;
- dai coniugi delle aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- dai collaboratori dell'impresa familiare;

sulla base della definizione dei redditi di impresa e di lavoro autonomo perfezionata dalle società e associazioni, ovvero dai titolari delle aziende coniugali e delle imprese familiari

Il comma 2 prevede inoltre la definizione dei redditi agrari di cui all'articolo 29 del TUIR e dei redditi di impresa di allevamento di cui all'articolo 78 del TUIR.

4.2 Contribuenti ammessi

Sotto il profilo soggettivo rientrano, in via generale, nell'ambito applicativo dell'istituto gli esercenti attività d'impresa ovvero arti e professioni, indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato. In particolare:

- 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.

Tali soggetti sono ammessi a condizione che abbiano dichiarato ricavi o compensi entro il limite di 5.164.569 euro, tenuto conto degli specifici criteri previsti dal comma 1 lettere a), b), c).

Sono, inoltre, ammessi alla definizione automatica i soggetti esclusivamente titolari di reddito agrario e d'impresa di allevamento, rispettivamente, ai sensi degli articoli 29 e 78 del TUIR.

4.3 Esclusioni

L'accesso alla procedura è interdetto in presenza delle fattispecie previste dall'articolo 7, comma 3, alcune delle quali sostanzialmente coincidenti con quelle già esaminate in sede di commento all'articolo 8.

La definizione automatica di cui all'articolo 7, infatti, è esclusa anche in conseguenza della notifica, alla data del 1° gennaio 2003, di uno degli atti specificamente individuati nella lett. c) del comma 3 dell'articolo 7 (processo verbale di constatazione con esito positivo, avviso di accertamento, invito al contraddittorio) per i quali non si è perfezionata la definizione prevista dagli articoli 15 e 16. Peraltro, il contribuente cui sia stato notificato un avviso di accertamento parziale ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 o dell'articolo 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, se tale accertamento è divenuto

definitivo alla data del 1° gennaio 2003, può usufruire della definizione automatica solo a condizione che versi, entro il 20 giugno 2003, le somme oggetto dell'accertamento stesso, al netto delle sanzioni e degli interessi.

Inoltre, la preclusione opera in relazione alla circostanza che il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale per uno qualunque dei reati tributari di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. In ordine a tale fattispecie, si ritiene che la preclusione operi, relativamente al periodo d'imposta cui il procedimento si riferisce, ogniqualvolta l'esercizio dell'azione penale risulti formalmente a conoscenza dell'interessato alla data del perfezionamento della definizione, vale a dire alla data del pagamento effettuato ai sensi del comma 5.

Per le altre considerazioni in merito a dette cause di esclusione, si rimanda a quanto esposto al precedente paragrafo 2.6.4.

Sono altresì previste due ulteriori cause di esclusione.

La prima, di cui alla lett. a) del comma 3 in esame, nei confronti dei soggetti che abbiano omesso di presentare la dichiarazione, ovvero l'abbiano presentata, omettendo però di indicare il reddito di impresa o di lavoro autonomo, nonché il reddito agrario di cui all'articolo 29 del TUIR.

La seconda, di cui alla successiva lett. b) del comma 3, concernente i soggetti che abbiano dichiarato ricavi o compensi superiori ad euro 5.164.569,00. In sostanza, non possono fruire della definizione in esame i contribuenti nei confronti dei quali non è applicabile la normativa in materia di studi di settore e di parametri a causa del superamento del predetto limite.

4.4 Effetti della definizione

Il perfezionamento della definizione automatica comporta, a decorrere dal giorno, comunque non successivo al 20 giugno 2003, in cui viene effettuato il pagamento - totale o della prima rata - delle somme dovute, una serie di effetti rilevanti sul piano tributario e penale, ancorché circoscritti alle categorie di reddito oggetto di definizione.

4.4.1 Inibizione dei poteri di controllo dell'ufficio

Ai sensi dell'articolo 7, comma 11, è inibito, per qualsiasi organo inquirente “*l'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32, 33, 38, 39 e 40 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, e agli articoli 51, 52, 54 e 55 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni*”.

E' quindi, impedita ogni attività istruttoria (ad esempio accessi, ispezioni, invio di questionari) ai fini dell'accertamento; l'inibizione dell'esercizio dei poteri è opponibile dal contribuente mediante esibizione degli attestati di versamento e dell'atto di definizione in suo possesso.

La preclusione in esame produce i suoi effetti limitatamente ai redditi di impresa e di lavoro autonomo e ai periodi d'imposta oggetto di definizione.

4.4.2 Esclusione dell'applicabilità delle presunzioni di cessioni e di acquisto

La definizione rende inapplicabili nei confronti del contribuente le disposizioni, relative alle presunzioni di cessione e di acquisto, previste dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Anche per questa ipotesi è previsto il potere di opposizione di cui al paragrafo precedente.

4.4.3 Definitività della liquidazione delle imposte

Per espressa previsione del comma 12, la definizione automatica non può essere revocata né sottoposta ad impugnazione da parte del contribuente.

La medesima neppure può essere integrata o modificata da parte dell'amministrazione.

Limitatamente a ciascuna annualità definita, ai sensi del successivo comma 13, il perfezionamento della procedura rende definitiva la liquidazione delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, dell'IRAP e dell'IVA risultanti dalla dichiarazione, relativamente alla deduzioni, alle agevolazioni ed alle esclusioni.

Va sottolineato che con la definizione non è possibile modificare l'importo di rimborsi e crediti eventualmente risultanti dalla dichiarazione originaria.

Restano salvi gli effetti dell'attività di controllo formale posta in essere dagli uffici ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

4.4.4 Effetti extratributari

Ai sensi dell'articolo 7, comma 12, la definizione automatica non rileva ai fini penali ed extratributari.

Relativamente all'ambito penalistico, l'inciso in questione deve essere interpretato in conformità a quanto chiarito con circolare 115/E del 1° giugno 2000, vale a dire nel senso che, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria, l'adeguamento non costituisce notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., né ammissione di responsabilità penale da parte del contribuente.

In tal senso si esprime anche la prima parte del comma 11 ove, nel disciplinare le inibizioni all'esercizio di poteri istruttori, fa salve le disposizioni del codice penale e del codice di procedura penale.

Quanto ai profili extratributari, al principio di non rilevanza fa eccezione il comma 9, secondo cui per il calcolo dei contributi previdenziali la definizione rileva nella misura del 60% per la parte eccedente il minimale reddituale ovvero, nei casi in cui il reddito dichiarato è superiore al minimale, del 60% della parte eccedente il dichiarato.

4.5 Criteri di definizione per l'annualità 1997

La definizione automatica dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo per tale annualità, espressamente disciplinata dal comma 5, è effettuata esclusivamente con il versamento di una somma pari a 300 euro.

4.6 Criteri di definizione per le annualità dal 1998 al 2001

I contribuenti interessati alla definizione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, secondo la previsione del comma 1, lettere a), b), c), dovranno procedere all'autoliquidazione dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi determinati sulla base dei seguenti criteri.

4.6.1 adeguamento dei ricavi o compensi in base agli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto legge n. 331 del 1993 convertito dalla legge n. 427 del 1993.

Tale adeguamento dovrà essere operato in relazione alle attività economiche esercitate ed alle annualità per le quali risulta approvato l'apposito studio di settore.

I maggiori ricavi o compensi di riferimento per la definizione sono determinabili attraverso il prodotto informatico GE.RI.CO.

4.6.2 adeguamento dei ricavi o compensi in base ai parametri di cui all'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge n. 549 del 1995.

Tale adeguamento dovrà essere operato per le attività economiche esercitate e per le annualità in relazione alle quali non risultano approvati gli appositi studi di settore ovvero in presenza di condizioni di inapplicabilità degli studi approvati, non estensibili ai parametri.

I maggiori ricavi e compensi di riferimento per la definizione sono determinabili sulla base dei parametri previsti dal DPCM 29 gennaio 1996, come modificato dal DPCM 27 marzo 1997, utilizzando l'apposito software distribuito dall'Amministrazione Finanziaria.

4.6.3 adeguamento dei ricavi e compensi in funzione della distribuzione dei contribuenti per fasce di ricavi o compensi e di redditività risultanti dalle dichiarazioni.

Tale adeguamento dovrà essere effettuato qualora non siano applicabili gli istituti di cui alle precedenti lettere a) e b), in relazione alle specifiche discipline.

Al riguardo, si precisa che tale modalità di definizione dovrà essere adottata dai soggetti che:

- si sono avvalsi del regime di determinazione forfetaria del reddito;
- esercitano attività per le quali non sono stati elaborati i parametri ovvero gli studi di settore per le annualità oggetto di definizione automatica;
- pur esercitando, in regime di determinazione ordinaria del reddito, una delle attività assoggettabili ai parametri e agli studi di settore, sono 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 previsto dal comma 14.

Per espressa previsione del comma 5, gli importi calcolati a titolo di maggiore ricavo o compenso non possono essere inferiori a 600 euro per le persone fisiche ed a 1.500 euro per gli altri soggetti, con riferimento a ciascuna annualità oggetto di definizione.

I maggiori ricavi o compensi determinati con i suesposti criteri costituiscono, di norma, base imponibile ai fini dell'IRPEF e relative addizionali regionali e comunali, dell'IRPEG, dell'IRAP e dell'IVA.

Per espressa previsione del comma 14, ai fini dell'autoliquidazione delle maggiori imposte, sono applicate le aliquote ordinarie vigenti in ciascun periodo d'imposta.

Con lo stesso decreto ministeriale previsto dal comma 14 saranno analiticamente definiti i criteri che i contribuenti dovranno adottare per la liquidazione delle maggiori imposte.

Si precisa che il comma 8 stabilisce l'irrelevanza a qualsiasi effetto delle perdite risultanti dalle dichiarazioni oggetto di definizione automatica.

L'istituto definitorio previsto dall'articolo 7 in commento è esclusivamente rivolto alla definizione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo e prevede la rideterminazione del complessivo reddito imponibile, nonché della relativa imposta lorda sulla base delle ordinarie aliquote vigenti per ciascuna annualità oggetto di definizione.

Ne consegue, pertanto, che in presenza di perdite di esercizio ovvero a riporto da precedenti esercizi, dedotte nella dichiarazione, i maggiori ricavi o compensi sono aumentati delle componenti reddituali compensate dalle perdite stesse ai fini del calcolo delle maggiori imposte dovute a titolo IRPEF e relative addizionali, nonché IRPEG.

In altri termini, se un soggetto, in regime di contabilità semplificata, con riferimento al 1998 (periodo d'imposta che intende definire) ha un maggior ricavo di 2.000 ed una perdita d'impresa dichiarata pari a 1.500, occorre distinguere se è titolare o meno anche di altre categorie di reddito:

- in presenza, ad esempio, di redditi di fabbricati pari a 1.500, l'utilizzo integrale della perdita comporta che la definizione avviene prendendo a base l'importo di 3.500 (2.000 ricavi + 1.500 perdita utilizzata)
- nel caso in cui, ad esempio, i redditi da fabbricati sono pari a 800, l'utilizzo parziale della perdita (per 800) comporta che la definizione avviene prendendo a base l'importo di 2.800 (2.000 ricavi + 800 perdita utilizzata)
- se, infine, a fronte della perdita di 1.500 il soggetto non ha dichiarato altri redditi, il mancato utilizzo della perdita comporta che la definizione avviene prendendo a base l'importo di 2.000.

Ai sensi del comma 8 è escluso, e comunque è inefficace, il riporto a nuovo delle perdite nel senso che:

- se le predette perdite sono state utilizzate in periodi di imposta oggetto di definizione, i maggiori ricavi o compensi determinati con le modalità indicate nel paragrafo 4.6 vanno aumentati delle componenti reddituali compensate dalle predette perdite. L'importo risultante da tale somma sarà preso a base per il calcolo delle maggiori imposte dovute a titolo IRPEF e relative addizionali, nonché IRPEG.
- se le predette perdite sono state utilizzate in periodi di imposta per i quali il contribuente non richiede la definizione, potranno essere recuperate a tassazione dagli uffici in sede di accertamento, con applicazione delle sanzioni nella misura di un ottavo del minimo sulle maggiori imposte scaturenti dal recupero delle eccedenze di perdite utilizzate senza applicazione di interessi. Per evitare tale accertamento il contribuente può avvalersi della possibilità di presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, beneficiando delle preclusioni al potere di accertamento degli uffici previste da tale disposizione;
- non potranno essere, comunque, utilizzate in esercizi successivi al 2001, non rientranti nell'ambito di applicazione dell'istituto. Anche in presenza di questo indebito utilizzo gli uffici provvederanno all'accertamento delle maggiori imposte scaturenti dal recupero delle eccedenze di perdite utilizzate senza interessi, ma con applicazione delle sanzioni nella misura di un ottavo del minimo .

Si fa presente che le precisazioni di carattere generale fornite in questo paragrafo in ordine alla irrilevanza delle perdite sono applicabili anche in relazione a quanto viene successivamente chiarito con riferimento all'applicazione di tale disposizione nei confronti dei soggetti congrui e delle persone fisiche titolari di redditi di partecipazione.

4.6.4 Criteri di definizione da parte dei soggetti congrui

Si precisa che specifiche modalità di definizione sono previste dal comma 6 per i soggetti che hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quelli determinabili in base ai parametri ovvero agli studi di settore.

Tali soggetti possono, infatti, effettuare la definizione automatica del relativo reddito d'impresa e di lavoro autonomo esclusivamente con il versamento di una somma che, per ciascuna annualità interessata, è pari a:

- 300 euro se non presentano anomalie negli indici di coerenza economica
- 600 euro in presenza delle predette anomalie.

Nei confronti dei contribuenti congrui non si applica la preclusione prevista dal comma 8 in ordine alla irrilevanza delle perdite di esercizio che si sono generate nel periodo di imposta definito in base al comma 6. Tale ultima disposizione di carattere speciale prevale, infatti, su quella del comma 10 considerato che, in questi casi, la definizione automatica può essere effettuata con il solo versamento delle somme precedentemente indicate. Conseguentemente per tale periodi di imposta non occorre recuperare a tassazione la perdita di esercizio eventualmente utilizzata.

Resta, ferma, invece, la irrilevanza delle perdite per la parte utilizzata in successivi esercizi per i quali il contribuente non può avvalersi della possibilità di definizione prevista dal comma 6.

Considerato che modalità di definizione analoghe a quelle previste dal comma 6 sono contenute nel comma 5 in ordine al periodo di imposta 1997 si ritiene che anche per tale periodo di imposta si possa pervenire alle medesime conclusioni che sono state tratte per i contribuenti congrui.

4.6.5 Criteri per la definizione da parte delle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata.

Le società, associazioni ovvero i titolari dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale sono tenuti a comunicare l'avvenuta definizione, entro il

20 luglio 2003, ai soci e associati, collaboratori familiari e ai coniugi delle aziende coniugali. Questi ultimi, sulla base della comunicazione ricevuta, possono definire i relativi redditi di partecipazione per le annualità dal 1998 al 2001.

In tale comunicazione dovranno essere indicati per ciascuna annualità i seguenti elementi:

- 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.

Sulla base dei suddetti elementi i contribuenti procederanno all'autoliquidazione della maggiore imposta IRPEF e delle relative addizionali.

Qualora i contribuenti intendano definire più redditi di partecipazione ovvero anche eventuali redditi d'impresa o di lavoro autonomo di cui siano titolari, ovviamente l'autoliquidazione dovrà essere unitariamente effettuata in relazione alle complessive maggiori imposte dovute.

Si precisa che, per espressa previsione del comma 10, la definizione effettuata dai soggetti partecipati e dai titolari dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale costituisce titolo per l'accertamento ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e successive modificazioni, nei confronti dei contribuenti che non hanno definito i relativi redditi di partecipazione.

I redditi prodotti in forma associata sono automaticamente definiti, senza ulteriori oneri da parte di contribuenti, nei seguenti casi previsti dal comma 10:

- per il periodo d'imposta 1997 qualora i soggetti partecipati e i titolari delle imprese familiari e delle aziende coniugali abbiano definito i redditi d'impresa o di lavoro autonomo con il versamento dell'importo pari a 300 euro previsto dal comma 5;

- per i periodi d'imposta 1998 – 2001 qualora gli stessi soggetti, congrui e coerenti sulla base degli studi di settore ovvero congrui sulla base dei parametri, abbiano definito i redditi d'impresa o di lavoro autonomo con il versamento dell'importo pari a 300 o 600 euro previsto dal comma 6.

La disposizione sulla irrilevanza delle perdite contenuta nel comma 8 opera anche nei confronti dei soci relativamente ai redditi di partecipazione derivanti da una società che definisce la propria posizione tributaria ai sensi dell'articolo 7. Si deve, peraltro, tener conto anche delle peculiari modalità di definizione che interessano il 1997 ed i periodi in cui i ricavi o i compensi risultano congrui. Come è noto, in questi casi, la definizione effettuata dalla società definisce anche la posizione del socio senza che questi sia tenuto ad alcun adempimento. Con riferimento alla irrilevanza delle perdite generate dalla società va osservato che:

- la perdita che si è generata nell'esercizio in cui la società era congrua per la parte utilizzata nello stesso periodo d'imposta, è rilevante anche per i soci.
- la perdita generata dalla società in un periodo in cui era congrua e riportata dai soci in esercizi successivi nei quali la società non risulta congrua è, invece irrilevante perché prevale la disposizione speciale contenuta nel comma 8 rispetto a quella generale contenuta nel comma 10. Tale ultima disposizione prevede, infatti, che la definizione per il 1997 e per gli anni congrui rende definitivi anche i redditi prodotti in forma associata ma questa definitività non può essere diversa da quella assicurata all'imprenditore individuale che in situazione analoga, come chiarito nel paragrafo 4.6.4, sarebbe, comunque, tenuto a recuperare a tassazione la perdita riportata.

4.7 Criteri per la definizione da parte dei titolari di reddito agrario e di imprese di allevamento

La definizione automatica da parte dei suddetti soggetti è disciplinata dal comma 2 il quale, per le specifiche metodologie di calcolo, rinvia al decreto ministeriale da emanare ai sensi del comma 14.

Tale metodologia terrà conto del volume di affari dichiarato ai fini dell'IVA.

La definizione potrà essere effettuata, per ciascuna annualità, con il versamento degli importi stabiliti nel citato decreto ministeriale con effetti ai fini dell'IVA e dell'IRAP.

4.8 Modalità di perfezionamento della definizione automatica

Ai sensi del comma 5, la definizione si perfeziona per ciascuna annualità con il versamento delle complessive somme autoliquidate sulle quali non sono dovuti gli interessi e le sanzioni.

Lo stesso comma 5 prevede che le complessive maggiori imposte relative alle annualità oggetto di definizione - dal 1998 al 2001 - sono interamente dovute fino all'importo di 5.000 euro per le persone fisiche e fino all'importo di 10.000 euro per gli altri soggetti.

La parte rispettivamente eccedente tali limiti è ridotta alla metà.

Per usufruire della riduzione il contribuente deve pertanto sommare tutte le maggiori imposte per ciascuna annualità, operando quindi la riduzione a metà della parte di imposta eccedente i limiti sopra indicati.

L'importo risultante andrà conseguentemente sommato ai 5.000 o 10.000 euro, al fine di determinare il totale importo dovuto a titolo di maggiori imposte; tale importo dovrà essere aumentato di una somma pari a 300 euro per ciascuna annualità oggetto di definizione.

Si precisa, pertanto, che tale somma aggiuntiva non deve essere inclusa nel calcolo delle complessive maggiori imposte dovute per la determinazione della riduzione spettante.

Qualora il contribuente intenda anche definire:

- l'annualità 1997 e/o
- annualità per le quali ricorrono le condizioni previste dal comma 6 (soggetti congrui in base agli studi di settore, ovvero congrui in base ai parametri)

ai fini della determinazione delle complessive somme dovute, dovrà essere ulteriormente sommato l'importo di 300 euro (ovvero 600 euro in presenza di anomalie negli indici di coerenza economica) per ciascuna annualità.

Per tali annualità non è ovviamente dovuto l'ulteriore aumento di 300 euro.

Per espressa previsione dello stesso comma 5, il suddetto aumento di 300 euro non è dovuto anche dai soggetti di cui al comma 2 (imprenditori agricoli e titolari imprese di allevamento).

L'aumento in argomento non è altresì dovuto dalle persone fisiche che definiscono unicamente redditi di partecipazione, essendo lo stesso corrisposto dai soggetti partecipati ovvero dai titolari dell'impresa familiare e dell'azienda coniugale che definiscono i relativi redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

4.9 Termini di versamento

Ai fini del perfezionamento della definizione il versamento delle maggiori imposte dovute, determinate con i criteri sopra indicati, dovrà essere effettuato entro:

- il 20 giugno 2003 dai soggetti che definiscono redditi d'impresa e lavoro autonomo, nonché dai soggetti imprenditori agricoli e dai titolari di imprese di allevamento di cui al comma 2;
- entro il 16 settembre 2003 dalle persone fisiche che definiscono i redditi prodotti in forma associata sulla base delle comunicazioni dei soggetti partecipati.

Si precisa al riguardo che qualora la definizione sia anche riferita a redditi di impresa ovvero di lavoro autonomo individuali, il contribuente dovrà procedere, come già precisato, all'autoliquidazione unitaria delle complessive somme dovute in relazione a tutte le tipologie di reddito oggetto di definizione, operando il relativo versamento entro il maggiore termine del 16 settembre 2003.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia, ai sensi del comma 15, sono stabilite le modalità di versamento, secondo quanto previsto dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 e successive modificazioni, esclusa in ogni caso la compensazione ivi prevista.

Il comma 4 stabilisce che, entro lo stesso termine del 20 giugno 2003, i contribuenti, ai fini dell'ammissibilità della definizione, devono procedere al versamento delle somme derivanti dagli accertamenti parziali divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 2003 se gli stessi sono stati effettuati ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 in relazione ai redditi oggetto di definizione automatica, ovvero ai sensi dell'articolo 54, quinto e sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Si precisa al riguardo che il versamento dovrà essere riferito alle sole maggiori imposte evidenziate in detti accertamenti.

Per ulteriori precisazioni in ordine al trattamento degli avvisi di accertamento parziale si rinvia alle considerazioni svolte nel paragrafo 2.6.

4.10 Rateizzazione dei versamenti

Il comma 5 prevede la possibilità per il contribuente di effettuare pagamenti rateizzati qualora le complessive somme dovute siano superiori, rispettivamente, all'importo di 3.000 euro per le persone fisiche e di 6.000 euro per gli altri soggetti.

Le somme eccedenti tali limiti possono essere versate in due rate, di pari importo, entro il 30 novembre 2003 ed entro il 20 giugno 2004, maggiorate degli interessi legali a decorrere dal 21 giugno 2003.

Per i soggetti che effettuano il versamento entro il 16 settembre 2003, gli interessi legali decorrono dal 17 settembre 2003.

Qualora il contribuente opti per il pagamento rateizzato, ricorrendone i presupposti, la definizione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute, rispettivamente, al 20 giugno ed al 16 settembre 2003.

Lo stesso comma 5 stabilisce, infatti, che l'eventuale omissione dei successivi versamenti rateali non determina l'inefficacia della definizione automatica; sussiste pertanto titolo per il recupero delle somme non versate alle predette scadenze.

Il recupero, come previsto dallo stesso comma, sarà effettuato con iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 e successive modificazioni.

Sulle somme non versate è dovuta la sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme stesse e gli interessi legali.

In caso di tardivo versamento entro i 30 giorni successivi alle rispettive scadenze, la sanzione è dovuta nella misura del 15 per cento.

4.11 Comunicazione della definizione

Ai sensi del comma 15, i contribuenti devono comunicare all'amministrazione finanziaria, entro il 31 luglio 2003, ovvero entro il 31 ottobre 2003 per le persone fisiche titolari di redditi prodotti in forma associata, l'avvenuta definizione.

Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia, da emanare ai sensi dello stesso articolo 15, saranno definite le modalità tecniche per l'uso esclusivo del sistema telematico ai fini della presentazione della suddetta comunicazione.

Si precisa che quest'ultima costituisce atto di definizione opponibile, unitamente agli attestati di versamento, agli organi inquirenti ai sensi del comma 11, ai fini dell'inibizione dell'esercizio dei poteri di accertamento e verifica.

5 DEFINIZIONE DEI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI

5.1 Definizione dei ritardati od omessi versamenti non iscritti a ruolo.

L'articolo 9-bis, comma 1, dispone che non si applichino le sanzioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 ai contribuenti ed ai sostituti d'imposta che entro il 16 aprile 2003 effettuino i pagamenti delle imposte e delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni presentate entro il 31 ottobre 2002; ai sensi del successivo comma 4, le somme da versare devono essere maggiorate, a titolo d'interessi, nella misura del 3 per cento annuo.

Rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 9-bis, comma 1, le violazioni concernenti gli omessi, i carenti o i ritardati versamenti delle imposte e delle ritenute per le quali il termine di versamento è scaduto prima del 31 ottobre 2002 e che risultino da dichiarazioni presentate entro il medesimo termine.

Più in particolare, la disapplicazione della sanzione prevista dal richiamato articolo 13 spetta a condizione che:

- si tratti di omessi o tardivi versamenti di imposte o ritenute risultanti dalla dichiarazione presentata dal contribuente o dal sostituto d'imposta;
- le dichiarazioni da cui risultano le imposte o ritenute non versate o versate in ritardo siano state presentate entro il 31 ottobre 2002;
- il termine di scadenza dei versamenti omessi o tardivi sia scaduto prima del 31 ottobre 2002;
- entro il 16 aprile 2003 i contribuenti o sostituti di imposta abbiano versato le imposte e le ritenute non versate alla scadenza originaria, maggiorate degli interessi pari al 3% annuo calcolati a decorrere dal giorno successivo a quello (anteriore al 31 ottobre 2002) di scadenza originaria;
- i soggetti individuati presentino una dichiarazione integrativa in via telematica ai sensi del comma 3, nella quale vanno indicate le imposte e

le ritenute dovute, distinte per ciascun periodo di imposta, e i dati del versamento effettuato.

Dall'insieme delle disposizioni prima elencate si evince che:

- il beneficio della disapplicazione della sanzione consegue al fatto obiettivo che il contribuente o il sostituto di imposta abbia versato, anche prima dell'entrata in vigore della finanziaria 2003, le imposte o le ritenute non versate alle previste scadenze; qualora in occasione dei versamenti eseguiti prima del 16 aprile 2003 non siano stati versati, in aggiunta alle imposte ed alle ritenute, in tutto o in parte, gli interessi come sopra calcolati (ciò è possibile per i versamenti tardivi), per questi ultimi dovrà effettuarsi un versamento integrativo entro la predetta data del 16 aprile 2003;
- le imposte e le ritenute, del cui versamento si tratta, devono risultare dalle dichiarazioni annuali presentate dai contribuenti, con la conseguenza che non sono suscettibili di definizione le sanzioni correlate al tardivo o omesso versamento di imposte risultanti da dichiarazioni periodiche;
- le imposte e ritenute risultanti dalla dichiarazione sono quelle liquidabili in base alle dichiarazioni presentate ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, così come rispettivamente modificato dall'articolo 13 e introdotto dall'articolo 14 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241; per espresso disposto del comma 4 dei citati articoli, infatti, *“i dati contabili risultanti dalla liquidazione ... si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto di imposta”*. Nel disposto della norma rientrano pertanto non solo gli omessi versamenti di imposte e ritenute esposte in dichiarazione direttamente dal contribuente ma anche quelli emersi a seguito della liquidazione effettuata in conformità alle disposizioni recate dai citati articoli che, per espressa

disposizione normativa, sono equiparati ai dati dichiarati o emergenti dalla dichiarazione;

- allo stesso modo rientrano nel disposto della norma in esame le imposte e ritenute liquidate in base alla dichiarazione presentata prima dell'entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, a condizione che tali imposte e ritenute siano conseguenza delle stesse operazioni di liquidazione previste dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 nella versione rispettivamente modificata o introdotta dal citato decreto legislativo n. 241 del 1997;
- sono escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 9 bis della Finanziaria le violazioni per omesso versamento delle imposte o ritenute, per le quali il termine del versamento viene a scadere successivamente al 30 ottobre 2002; ciò si verifica, ad esempio, con riguardo alle imposte per le quali è stata fatta opzione di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Qualora le somme da versare eccedano, per ciascun periodo d'imposta, gli importi di 3.000 e 6.000 euro rispettivamente per le persone fisiche e per gli altri soggetti, gli importi eccedenti possono essere versati in tre rate, di pari importo, entro il 30 novembre 2003, entro il 30 giugno 2004 ed entro il 30 novembre 2004 (considerato che il 30 novembre 2003 cade di domenica, si considera quale termine ultimo per l'esecuzione del versamento della prima rata il primo dicembre 2003).

Gli importi eccedenti sono maggiorati degli interessi legali del 3 per cento, decorrenti dal 17 aprile 2003.

In relazione agli interessi legali si precisa che gli stessi vanno calcolati secondo il metodo commerciale, in base alla formula " $C \times i \times g / 36.000$ ", dove "C" è il capitale, ossia l'importo dovuto rateizzato, "i" è il tasso di interesse legale, del 3 per cento, e "g" è il numero di giorni decorrenti dal 17 aprile 2003

fino al giorno di pagamento della rata, considerando ciascun mese composto da trenta giorni.

5.2 Definizione dei ritardati od omessi versamenti iscritti a ruolo.

Il comma 2 dell'articolo 9-bis dispone che le sanzioni di cui al comma 1 non si applicano ai contribuenti ed ai sostituti d'imposta che abbiano pagato o provvedano a pagare, alle relative scadenze, le imposte e le ritenute non versate, iscritte in ruoli già emessi, le cui rate non siano scadute alla data del 16 aprile 2003.

Ai fini dell'individuazione delle rate non scadute delle somme iscritte a ruolo, si rammenta che l'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 stabilisce che il pagamento della cartella deve avvenire nel termine di 60 giorni dalla notifica.

Ne consegue che, ai fini della scadenza della rata richiamata ai sensi del comma 2 dell'articolo in commento, occorre riferirsi al 60° giorno successivo alla notificazione della cartella stessa.

Rientra nell'ambito applicativo della norma anche l'ipotesi del pagamento rateale disciplinato dall'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, secondo cui: *“l'ufficio, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di sessanta rate mensili...”*. Tali rate, ai sensi del comma 4 della medesima disposizione, scadono l'ultimo giorno di ciascun mese.

Pertanto, in tale ipotesi, ai fini dell'individuazione della scadenza delle rate ai sensi del comma 2 dell'articolo in commento, il termine cui fare riferimento è rappresentato proprio dall'ultimo giorno del mese.

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

Ai fini del perfezionamento della definizione è necessario che, alla prevista scadenza del ruolo (non oltre il 16 aprile 2003), il contribuente versi le imposte o ritenute e relativi interessi ovvero, nel caso di sanzioni iscritte a ruolo per tardivo versamento, soltanto gli interessi iscritti a ruolo.

Lo stesso comma 2 prevede, inoltre, che non sono dovute le sanzioni di cui al comma 1, anche con riferimento alle rate già scadute alla data del 16 aprile 2003, nell'ipotesi in cui i contribuenti o i sostituti d'imposta dimostrino che il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle imposte e delle ritenute è stato causato da fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria prima del 31 dicembre 2002.

Per quanto riguarda i rapporti tra la definizione in esame e quella disciplinata dall'articolo 12, si ritiene che qualora gli omessi, carenti o tardivi versamenti siano iscritti in ruoli affidati (da intendersi: consegnati) al concessionario per la riscossione entro il 31 dicembre 2000, il contribuente abbia facoltà di definire il ruolo secondo le modalità indicate nel citato articolo 12.

5.3 Modalità di definizione.

Ai fini della definizione dei ritardati od omessi versamenti, iscritti o non iscritti a ruolo, in aggiunta al pagamento dell'imposta e degli interessi come sopra specificato, occorre presentare, in via telematica, una dichiarazione integrativa, direttamente oppure avvalendosi degli intermediari abilitati indicati all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Nella dichiarazione integrativa devono essere specificate le imposte e le ritenute dovute, distinte per ciascun periodo d'imposta, e i dati del versamento effettuato; nel caso di definizione di importi già iscritti a ruolo, è necessario indicare anche gli estremi identificativi della cartella di pagamento.

5.4 Adempimenti degli uffici.

Sulla base degli importi emergenti dalle dichiarazioni integrative, gli uffici procedono ad effettuare lo sgravio delle sanzioni iscritte a ruolo, ovvero al

loro annullamento se ne è stato intimato il pagamento e lo stesso non è stato eseguito alla data del 16 aprile 2003 e sempre che la mancata esecuzione dello stesso non dipenda da morosità del contribuente.

Inoltre, gli uffici provvederanno al rimborso delle sanzioni pagate a partire dalla medesima data.

Il rimborso delle sanzioni compete anche nel caso in cui i contribuenti o i sostituti d'imposta dimostrino che il mancato, insufficiente o tardivo versamento delle stesse sia causato da fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria prima del 31 dicembre 2002.

6 PROROGA DI TERMINI

L'articolo 10 dispone la proroga dei termini per l'accertamento in materia di imposte sui redditi e dell'IVA per i contribuenti che non si sono avvalsi delle disposizioni di cui agli articoli 7, 8 e 9 della finanziaria 2003.

In particolare, la norma, così come modificata dal decreto legge, prevede, in deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente, il differimento di due anni dei termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

L'articolo 43 stabilisce che *“gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*.

Analogamente, l'articolo 57 per l'imposta sul valore aggiunto dispone che *“gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti ... devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Si rammenta che il citato articolo 43 nell'attuale formulazione sopra riportata è stato modificato dall'articolo 15, comma 1, lett. a) del decreto legislativo n. 241 del 1997 e si applica alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999 ossia, generalmente, alle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 1998.

Per le dichiarazioni dei redditi presentate precedentemente al 1999, l'accertamento poteva essere effettuato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione ovvero, in caso di omissione, fino al 31 dicembre

del sesto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Pertanto, in considerazione che le disposizioni di cui ai citati articoli 7, 8 e 9 della finanziaria 2003 prevedono la definizione per gli anni per i quali non è ancora spirato il termine decadenziale per l'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi è possibile fruire delle disposizioni agevolative anche per il periodo d'imposta 1997 e 1996 in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

Invece, per quanto riguarda l'IVA il primo anno oggetto di definizione o integrazione è il 1998 ovvero il 1997 in caso di omissione della dichiarazione.

In merito all'integrativa di cui all'articolo 8, tenuto conto che essa può riferirsi a singole imposte e singoli periodi d'imposta, la proroga del termine per l'accertamento opera nei riguardi delle imposte e dei periodi d'imposta che non sono stati oggetto di integrazione.

La proroga dei termini per l'accertamento opera anche nei casi in cui le definizioni di cui agli articoli 7 e 9 ovvero l'integrazione di cui all'articolo 8 non si siano perfezionate.

Termini di accertamento per le dichiarazioni dei redditi

Periodo d'imposta	Anno presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento Dichiarazione presentata	Termine prorogato	Termine di accertamento Dichiarazione omessa	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 presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento dichiarazione presentata	Termine prorogato	Termine di accertamento dichiarazione omessa	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

7 DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA, CATASTALE SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E SULL'INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI

La legge 27 dicembre 2002, n. 289 all'articolo 11 regola la definizione agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni, sull'incremento di valore degli immobili e di altri tributi indiretti.

La norma disciplina sia l'integrazione della base imponibile (commi da 1 a 3) sia gli adempimenti omessi (comma 4). Questo articolo è stato modificato dall'articolo 5-bis, lettera e), del decreto legge del 24 dicembre 2002, n. 282.

In particolare:

- è stata sostituita l'originaria rubrica con la seguente: *“Definizione agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili. Proroga di termini”*;
- nel comma 1 e nel comma 4, le parole *“16 marzo 2003”* sono state sostituite con *“16 aprile 2003”*, pertanto, la presentazione dell'istanza di definizione agevolata (comma 1), nonché i termini per corrispondere il tributo ed adempiere le formalità omesse, senza il pagamento di sanzioni ed interessi (comma 4) sono stati procrastinati di un mese;
- è stato precisato che la condizione dell'assenza di notifica dell'avviso di rettifica deve sussistere *“alla data di entrata in vigore della presente legge”*;
- sono stati prorogati di due anni i termini, a disposizione dell'ufficio, per la rettifica e liquidazione della maggiore imposta;
- è stata introdotta la definizione agevolata delle violazioni relative all'applicazione dei benefici fiscali delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni;

- è stata estesa la definizione agevolata, prevista per l'omessa registrazione e mancata presentazione delle dichiarazioni e denunce, anche agli omessi versamenti annuali dell'imposta di registro dovuta per i contratti di locazione pluriennali.

7.1 Ambito di applicazione

7.1.1 Tributi ammessi alla definizione

L'articolo 11, commi da 1 a 3, della finanziaria 2003, prevede la definizione agevolata ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili:

- dei valori, nonché degli incrementi di valore dichiarati, soggetti a rettifica (commi 1, 2 e 3);
- delle violazioni in materia di agevolazioni tributarie (comma 1-*bis*).

Tra i tributi ammessi alla definizione agevolata è da ricomprendere anche l'imposta sostitutiva dell'INVIM di cui all'articolo 11, comma 3, del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79 (convertito dalla legge 28 maggio 1997, n. 140), poiché la stessa sostituisce l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili nei trasferimenti per successione di diritti di proprietà e diritti reali di godimento sugli immobili.

Il comma 4 di più ampia portata, come specificato al paragrafo 7.4., consente la definizione agevolata anche per altri tributi indiretti.

7.1.2 Definizione dei valori dichiarati

Il comma 1 consente al contribuente, che presenti apposita istanza entro il 16 aprile 2003, di definire, con l'aumento del 25 per cento, i valori nonché gli incrementi di valore dei beni, assoggettabili a procedimento di valutazione, dichiarati negli atti ovvero nelle denunce o dichiarazioni.

Il beneficio tributario trova applicazione anche nell'ipotesi in cui nell'atto o nella denuncia non sia indicato il corrispettivo o il valore imponibile e

vi abbia provveduto, a norma di legge, l'ufficio; il valore determinato da quest'ultimo è da ritenere, infatti, sostitutivo di quello omesso dal contribuente.

I rapporti tributari interessati sono quelli relativi ad atti pubblici formati e scritture private autenticate entro il 30 novembre 2002, a scritture private non autenticate registrate e a dichiarazioni e denunce presentate entro la stessa data.

Il criterio di definizione automatica stabilito dal comma 1 riguarda soltanto il valore dei beni (nonché l'incremento di valore) per il quale l'ufficio può esercitare l'attività di accertamento ed emettere, quindi, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta previsto dalle singole leggi d'imposta: testo unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 52, comma 1; testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, articolo 34, comma 1; testo unico delle imposte ipotecaria e catastale, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, articolo 13, comma 1; decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, articolo 20, comma 1 (INVIM).

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

7.1.3 Valori non ammessi alla definizione

Restano esclusi dalla definizione agevolata i valori dei beni non suscettibili di accertamento da parte degli uffici impositori e, quindi, quelli determinati con criteri automatici. Più in particolare è escluso il valore degli immobili non ancora iscritti al catasto edilizio e urbano con attribuzione di rendita, per i quali il contribuente abbia chiesto l'applicazione del criterio tabellare di determinazione del valore - mediante l'utilizzo delle rendite catastali - ed eseguito tutti gli adempimenti in applicazione dell'articolo 12 del decreto

legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito nella legge 13 maggio 1988, n. 154. Causa di tale esclusione è l'assenza del giudizio di stima (procedimento di valutazione), poiché l'ufficio delle entrate non esercita il potere di accertamento della base imponibile – discrezionalità tecnica - ma si limita – eseguendo mere operazioni aritmetiche - 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. Lo stesso principio è stato costantemente affermato dall'Amministrazione finanziaria (circolare 24 marzo 1995 n. 88/E; circolare 17 aprile 1997, n. 112), dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 6345 del 3 maggio 2002; sentenza n. 8418 del 13 giugno 2002,) e dalla Corte Costituzionale(sentenza n. 463 del 1995).

7.1.4 Condizioni per accedere alla definizione

Condizione per accedere alla definizione agevolata è che non sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta.

Il termine “*precedentemente*”, utilizzato nell'articolo 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 per fissare il limite per fruire del regime di favore, è stato meglio precisato dal decreto legge 24 dicembre 2002 n. 282, articolo 5-*bis* lettera e) punto 2; pertanto, la condizione temporale necessaria per accedere alla definizione agevolata è “...*che non sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta alla data di entrata in vigore della presente legge*”. La modifica apportata dal legislatore con l'eliminazione del vocabolo ‘*precedentemente*’ e l'aggiunta del riferimento alla data di entrata in vigore della legge, ha dissipato i possibili dubbi interpretativi connessi con la precedente formulazione.

Pertanto, il limite temporale, della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta, per usufruire del regime di favore, è da individuare nella data del 1° gennaio 2003 - entrata in vigore della legge in commento (articolo 95, comma 3). Del resto, nell'ipotesi in cui l'avviso di rettifica e liquidazione sia stato notificato prima di tale data:

- si applica la definizione prevista dall'articolo 15 della finanziaria 2003 qualora "... *non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso...*" (cfr. paragrafo 10);
- si applica la definizione di cui all'articolo 16 nel caso di lite fiscale pendente (cfr. paragrafo 11).

Inoltre, un diverso termine - successivo al 1° gennaio 2003 - comporterebbe che gli atti per i quali l'avviso di accertamento fosse notificato prima del 16 aprile 2003, ma dopo l'entrata in vigore della legge in commento sarebbero esclusi dalla definizione agevolata, stabilita dall'articolo 11, comma 1, nonché dalla definizione degli accertamenti prevista dal successivo articolo 15, comma 1, della finanziaria 2003, che riguarda gli avvisi di accertamento notificati prima dell'entrata in vigore della presente legge, per i quali alla stessa data non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso.

Infine, con riferimento alla stessa tipologia di atti, dichiarazioni e denunce sopra precisati, qualora, entro il 31 dicembre 2002, il contribuente abbia ricevuto invito al contraddittorio, per il quale alla stessa data non sia ancora intervenuta la definizione (articolo 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), si applica l'articolo 15 della finanziaria 2003, poiché lo stesso espressamente detta le regole nel caso in cui sia stato avviato un procedimento di accertamento con adesione (cfr. paragrafo 10).

7.1.5 Definizione delle violazioni alle agevolazioni tributarie

Una rilevante novità è stata introdotta dall'articolo 5-bis lettera e), punto 3 del decreto legge n. 282 del 24 dicembre 2002, che ha aggiunto all'articolo 11 della finanziaria 2003 il comma 1-bis. Questo comma consente la definizione agevolata - con il pagamento della sola maggiore imposta, senza sanzioni ed interessi - ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, delle violazioni in materia di agevolazioni tributarie (es. prima casa) inerenti ad atti pubblici formati e a

scritture private autenticate entro il 30 novembre 2002, a scritture private non autenticate registrate e a dichiarazioni e denunce presentate entro la stessa data.

Il termine sopra precisato consegue dal rinvio al comma 1, operato dal comma 1-*bis* laddove dispone: “*Le violazioni relative all’applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni di cui al comma 1...*”.

Questa definizione riguarda le violazioni per le quali l’ufficio può recuperare la differenza d’imposta tra gli importi determinati applicando il regime ordinario e quelli calcolati in regime agevolato. Pertanto, rientrano i casi in cui:

- fin dall’origine non sussistevano i requisiti previsti dalla legge per fruire dell’agevolazione richiesta;
- successivamente si è verificata una causa di decadenza dai benefici.

Condizione per accedere al condono delle violazioni in materia di agevolazioni tributarie è che “*...il contribuente provveda a presentare entro il 16 aprile 2003 istanza con contestuale dichiarazione di non voler beneficiare dell’agevolazione precedentemente richiesta*” (comma 1-*bis*, articolo 11, legge n. 289 del 2002).

L’istanza di definizione agevolata deve, quindi, essere presentata con le modalità che saranno di seguito precisate (paragrafo 7.2 della presente circolare) e, inoltre, contenere la dichiarazione del soggetto interessato di non voler beneficiare delle agevolazioni in precedenza richieste. E’ opportuno precisare che quest’ultima dichiarazione deve necessariamente essere resa nella stessa istanza di definizione, visto che il comma 1-*bis* ne prevede la contestualità.

Altra condizione per accedere alla definizione agevolata è che “*...alla data di entrata in vigore della presente legge...*” non sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte. Il termine individuato dal comma 1-*bis* è il 1° gennaio 2003, data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002; pertanto, possono avvalersi della definizione delle violazioni - tramite

pagamento della sola maggiore imposta, senza sanzioni e interessi - coloro ai quali non sia stato notificato, entro il 31 dicembre 2002, avviso di liquidazione delle maggiori imposte per diniego o decadenza delle agevolazioni tributarie

7.1.6 Versamento delle maggiori imposte

Le maggiori imposte, calcolate dagli uffici delle entrate - sia a seguito delle istanze di integrazione della base imponibile (comma 1), sia per quelle relative ad agevolazioni tributarie (comma 1-*bis*) - devono essere versate entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione. L'omesso pagamento entro tale termine comporta l'inefficacia della domanda (comma 3).

Da ciò consegue che, anche nell'ipotesi in cui il contribuente impugni l'avviso di liquidazione relativo all'istanza di condono, deve versare tutte le imposte richieste entro il termine previsto, per evitare che la domanda di definizione perda di efficacia.

In considerazione che, tra le finalità delle disposizioni del capo II della finanziaria 2003, vi è quella sottesa a definire i rapporti tributari pendenti, la definizione agevolata conseguente al versamento dei tributi richiesti dall'ufficio ha efficacia nei confronti di tutti i coobbligati 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 dei coobbligati.

7.2 Adempimenti del contribuente

Il contribuente, che intende definire i valori ai sensi dell'articolo 11, comma 1, ovvero che intenda sanare le violazioni connesse alla fruizione di agevolazioni deve:

- presentare apposita istanza, in carta semplice, o spedirla in plico, senza busta, raccomandato, con avviso di ricevimento, entro il 16 aprile 2003 all'Ufficio delle entrate competente – quello presso il quale è stata

presentata la dichiarazione o registrato l'atto, in relazione al quale è prodotta l'istanza;

- 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 (estremi di registrazione dell'atto, notaio, data di stipula, repertorio, estremi di presentazione delle dichiarazioni);
- richiedere la definizione agevolata mediante l'aumento del 25 per cento 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 proposito, è opportuno precisare che la definizione agevolata dell'imposta di registro è inscindibile da quella concernente le imposte ipotecaria e catastale, così come la definizione agevolata dell'imposta di successione è inscindibile da quella concernente l'imposta sostitutiva dell'INVIM e le suddette imposte ipocatastali. Viceversa, per gli atti a titolo oneroso è possibile definire l'imposta INVIM separatamente dalle imposte di registro e ipocatastali. Pertanto, il venditore deve precisare nell'istanza di condono per quali tributi intende chiedere la definizione agevolata;
- richiedere la definizione agevolata delle violazioni connesse alla fruizione di benefici fiscali, specificando i beni per i quali si intende chiedere la sanatoria. L'istanza deve, altresì, contenere la dichiarazione del soggetto interessato di non voler beneficiare delle agevolazioni in precedenza richieste. Anche in questo caso valgono le precisazioni contenute al precedente paragrafo;
- dichiarare di non aver ricevuto alla data del 31 dicembre 2002 avviso di accertamento e liquidazione delle imposte o invito al contraddittorio - nell'ipotesi che l'istanza sia diretta all'integrazione dei valori - ovvero nel caso di istanza diretta a definire violazioni relative all'applicazione delle agevolazioni di non aver ricevuto avviso di liquidazione;

- firmare l'istanza e apporre la data;
- versare l'imposta entro 60 giorni dal ricevimento dell'avviso di liquidazione dell'imposta dovuta.

N.B. Un fac-simile dell'istanza e le relative istruzioni è reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate – www.agenziaentrate.it -tuttavia, si precisa, che non è obbligatorio il suo utilizzo.

7.3 Adempimenti dell'ufficio

L'ufficio, ricevute le istanze di definizione, nel minor tempo possibile deve:

- liquidare e notificare l'avviso di liquidazione delle imposte dovute –per la definizione agevolata dei valori e delle violazioni relative all'applicazione delle agevolazioni tributarie - tenendo conto di quanto corrisposto in via principale, senza applicare sanzioni ed interessi (articolo 11, comma 2, finanziaria 2003);
- porre in essere tutti gli adempimenti, previsti per il recupero delle maggiori imposte nonché relative sanzioni e interessi, dovute a seguito del procedimento di valutazione o di decadenza dalle agevolazioni, qualora la domanda di definizione sia divenuta priva di effetti, per l'omesso pagamento dell'imposta entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.

Il decreto legge n. 282 del 2002, tra le altre modifiche recate al comma 1 dell'articolo 11 della finanziaria 2003, ha introdotto, per gli stessi tributi, la proroga di due anni dei termini per la rettifica e liquidazione della maggiore imposta “...*qualora l'istanza non sia stata presentata, o ai sensi del comma 3 sia priva di effetti, in deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212...*”.

Questa disposizione, sostanzialmente, consente agli uffici locali dell'Agenzia di svolgere la normale attività di accertamento e liquidazione sugli atti, denunce e dichiarazioni per i quali è ammessa la definizione agevolata ai fini delle imposta di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'INVIM. Pertanto, il termine di decadenza dell'azione dell'Amministrazione finanziaria, di due anni dal pagamento dell'imposta principale, per provvedere alla notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione, stabilito dalle singole leggi d'imposta (articolo 76 del testo unico dell'imposta di registro approvato con D.P.R 26 aprile 1986, n. 131, e articoli 27 e 60 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni approvato con d.lgs 31 ottobre 1990, n. 346) è prorogato di due anni.

Gli uffici, quindi, entro tale termine devono notificare l'avviso di rettifica e liquidazione per i valori ammessi alla definizione agevolata per i quali i contribuenti non hanno presentato l'istanza, ovvero, se presentata, la stessa abbia perso efficacia per l'omesso pagamento delle maggiori imposte entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione del relativo avviso di liquidazione.

La proroga di due anni dei termini dell'azione della Finanza opera, anche per le violazioni relative all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni per le quali è ammessa la definizione agevolata di cui al comma 1-*bis*.

La proroga, pur non essendo espressamente prevista al comma 1-*bis*, per interpretazione logico-sistematica e teleologica, si estende all'ipotesi dello stesso comma. Infatti, la norma stabilisce genericamente la proroga “ *Per gli stessi tributi, qualora l'istanza non sia stata presentata o, ai sensi del comma 3 sia priva di effetti ...*”. Orbene, il comma 1-*bis*, rinviando alle previsioni del comma 1, permette di individuare con chiarezza i tributi interessati dalla definizione agevolata delle violazioni dei regimi di favore degli stessi. Inoltre, i criteri e le modalità per fruire del condono sono analoghi per la definizione dei valori e per le violazioni alle disposizioni agevolative. Tutto ciò comporta che la proroga dei termini opera per entrambe le fattispecie di condono.

7.4 Adempimento delle formalità omesse

Il comma 4 dell'articolo 11 stabilisce: *“Se alla data di entrata in vigore della presente legge (1° gennaio 2003) sono decorsi i termini per la registrazione ovvero per la presentazione delle denunce o dichiarazioni, ovvero per l'esecuzione dei versamenti annuali di cui al comma 3 dell'articolo 17 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (...) non sono dovuti sanzioni ed interessi”* qualora il contribuente provveda all'adempimento delle formalità omesse ed al pagamento dei relativi tributi entro il 16 aprile 2003.

La possibilità di corrispondere il tributo e di adempiere alle formalità omesse, senza sanzioni e interessi, comporta la riapertura dei termini, così che 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.

Rientrano in tale previsione soltanto quegli atti, dichiarazioni e denunce per i quali alla data di entrata in vigore della legge in commento, risulta omessa la formalità della registrazione o la presentazione (ed il pagamento della relativa imposta), pertanto sono esclusi quelli già presentati agli uffici entro il 31 dicembre 2002.

Il comma 4 in esame non individua espressamente i tributi per i quali è possibile adempiere alle formalità omesse senza il pagamento di sanzioni ed interessi. Tuttavia, proprio la genericità della disposizione, porta a ritenere che la definizione agevolata riguarda non soltanto le imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni, sull'incremento di valore degli immobili - indicate in rubrica -, ma anche gli altri tributi indiretti per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione o denuncia, quali ad esempio l'imposta sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecaria e catastale e delle tasse sulle concessioni governative, dovuta per le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine (articoli 15 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601), il bollo pagato in modo virtuale (articolo

15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642), l'imposta sulle assicurazioni (legge 29 ottobre 1961 n. 1216).

Per beneficiare di tale previsione occorre che il contribuente abbia provveduto al versamento di tutti i tributi dovuti alla registrazione o presentazione, entro il 16 aprile 2003. Pertanto, non deve versare entro tale termine i tributi da corrispondere a seguito di avviso di liquidazione dell'ufficio.

Un'ulteriore possibilità di definizione agevolata è quella prevista dal comma 4, come modificato dal decreto legge n. 282 del 2002, articolo 5-*bis*, lettera e) punto 4, che consente al contribuente, nel caso di mancato pagamento dell'imposta da assolvere annualmente per i contratti di locazione di durata pluriennale, di cui all'articolo 17, comma 3, del testo unico dell'imposta di registro, di beneficiare della definizione agevolata versando, entro il 16 aprile 2003, la sola imposta relativa ad una o più annualità per le quali, al 1° gennaio 2003 (data di entrata in vigore della finanziaria 2003), risultava omesso il versamento.

Anche per la fattispecie in esame valgono gli stessi principi sopra esposti con riferimento alle formalità omesse.

8 DEFINIZIONE DEI CARICHI DI RUOLO PREGRESSI

L'articolo 12 della 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.

L'estinzione dei debiti iscritti a ruolo è condizionata al pagamento di una somma pari al 25% dell'importo iscritto a ruolo (capitale, interessi e sanzioni) e delle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso delle spese dallo stesso sostenute per l'espletamento di procedure esecutive; non sono dovuti gli interessi di mora maturati.

Il contribuente dovrà versare entro 16 aprile 2003 almeno l'80% delle somme dovute; l'importo residuo dovrà invece essere pagato entro il 16 aprile 2004.

8.1 Ruoli ammessi alla definizione

Quanto all'ambito di applicazione della definizione in argomento, si evidenzia che la stessa concerne tutte le tipologie di ruoli – ivi compresi, ad esempio, quelli con i quali si chiede il pagamento di sanzioni non correlate ai tributi, quelli oggetto di provvedimenti di sospensione della riscossione, quelli emessi a seguito di liquidazione delle imposte ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, nonché quelli emessi a seguito di controllo formale delle dichiarazioni ex articolo 36-ter del medesimo decreto - affidati ai concessionari entro il 31 dicembre 2000.

Attesa l'ampia formulazione dell'articolo 12 in esame, le relative disposizioni trovano applicazione anche con riguardo a ruoli oggetto di controversie definibili ai sensi del successivo articolo 16.

In particolare, ove il contribuente non intenda fare ricorso alle disposizioni concernenti la chiusura della lite e opti per la definizione del ruolo, l'esito della controversia sarà diverso a seconda che abbia ad oggetto lo stesso

ruolo definito ai sensi dell'articolo 12 in esame ovvero l'atto di accertamento in base al quale è stato formato il ruolo definibile. Nel primo caso, per effetto della intervenuta definizione, dovrà dichiararsi l'estinzione della controversia. Nell'altro caso la controversia proseguirà il suo *iter* nei modi ordinari e ai fini della liquidazione delle somme eventualmente dovute all'esito del procedimento, gli importi iscritti nei ruoli definiti ai sensi dell'articolo 12 si considerano interamente versati.

In nessun caso il contribuente potrà chiedere la restituzione degli importi previsti per effetto della disposizione in esame. Per espressa disposizione dell'articolo 12, comma 2-bis, sono comunque dovute per intero le somme relative ai dazi, costituenti risorse dell'Unione Europea.

8.2 Modalità per la definizione

Per avvalersi delle disposizioni agevolative in commento, gli interessati, oltre a pagare l'importo dovuto direttamente agli sportelli dei concessionari ovvero a mezzo di apposito bollettino, dovranno sottoscrivere e consegnare, o spedire a mezzo posta o via fax, al competente concessionario un apposito modello, in corso di approvazione con atto del direttore dell'Agenzia delle entrate.

8.2.1 Ruoli consegnati ai concessionari tra il 1° gennaio 1997 e il 31 dicembre 2000

Per i ruoli consegnati ai concessionari tra il 1° gennaio 1997 e il 31 dicembre 2000, saranno gli stessi concessionari ad inviare al debitore un invito ad avvalersi dei benefici previsti dal citato articolo 12, unitamente al bollettino di pagamento da utilizzare.

8.2.2 Ruoli affidati anteriormente al 1° gennaio 1997

Per i ruoli affidati anteriormente al 1° gennaio 1997, invece, la norma non prevede iniziative analoghe a quelle indicate al paragrafo precedente a carico

dei concessionari. Laddove, pertanto, questi ultimi non provvedano ugualmente all'invio dell'invito sopra menzionato, i debitori dovranno recarsi direttamente presso gli sportelli delle società concessionarie, dove potranno provvedere agli adempimenti necessari al perfezionamento della definizione.

8.2.3 Comunicazioni al debitore

La comunicazione che sarà inviata dal concessionario al debitore elencherà, analiticamente, gli importi iscritti a ruolo e non pagati; il bollettino di pagamento accluso riporterà l'importo risultante dall'applicazione alle posizioni insolute dei criteri stabiliti dalla legge.

Nel caso in cui il debitore intenda avvalersi della disposizione agevolativa in commento, solo limitatamente ad alcuni degli addebiti ivi contemplati, ovvero fra gli stessi ve ne siano alcuni di natura fiscale per i quali risulta pendente una lite ed in quanto tali definibili solo ai sensi dell'articolo 16, il debitore dovrà, necessariamente, recarsi presso gli sportelli del concessionario per sottoscrivere l'atto ed effettuare il versamento.

In ogni caso, al fine di consentire agli interessati l'acquisizione di informazioni in ordine alla propria situazione debitoria, i concessionari potranno essere contattati anche attraverso appositi centri di assistenza telefonica.

8.3 Maggiori rateazioni

Si osserva, inoltre, che 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 ancora da pagare alla data del versamento effettuato ai sensi dell'articolo 12 della finanziaria 2003.

Con specifico riferimento alle maggiori rateazioni, si precisa, infine, che:

- nel computo delle somme dovute per la definizione agevolata, non dovranno, naturalmente, essere considerati gli importi relativi al carico residuo di interessi calcolati ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

- 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.

Si fa presente, infine, che, a seguito del versamento del debitore, il concessionario dovrà sospendere la riscossione del residuo importo iscritto a ruolo, nell'attesa che il competente ufficio provveda all'annullamento di tale residuo.

9 REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

L'articolo 14 della finanziaria 2003 disciplina ulteriori effetti rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, connessi con l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi (articolo 8) e la definizione automatica per gli anni pregressi (articolo 9). La medesima disposizione, in particolare, si occupa degli effetti fiscali delle dichiarazioni integrative e delle modalità con le quali i contribuenti titolari di reddito d'impresa che si siano avvalsi delle disposizioni prima richiamate possono regolarizzare le scritture contabili.

La predetta regolarizzazione delle scritture contabili viene partitamente esaminata con riguardo alle imprese che si siano avvalse:

- a) dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi ai sensi dell'articolo 8 (c.d. dichiarazione integrativa);
- b) dell'integrazione con riferimento a redditi ed imponibili conseguiti all'estero, sempre ai sensi dell'articolo 8;
- c) della definizione automatica per gli anni pregressi ai sensi dell'articolo 9 (c.d. condono tombale).

L'articolo 14 in esame presenta molti punti di contatto con le analoghe disposizioni contenute nell'articolo 33 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. In assenza di uno specifico rinvio a tale ultima disposizione, anche se nel prosieguo vengono ripresi, parzialmente e con le opportune modifiche, i chiarimenti già forniti nella circolare n. 12 del 9 maggio 1992, la stessa non può trovare applicazione.

La regolarizzazione delle scritture contabili è consentita alle imprese che abbiano presentato dichiarazioni ai sensi degli articoli 8 e 9 e non anche agli imprenditori che si sono avvalsi della definizione automatica di cui all'articolo 7.

9.1 Effetti fiscali delle dichiarazioni integrative

Il comma 1 dell'articolo 14 prevede che le società di capitali ed enti equiparati, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad

esse equiparate, nonché le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi di impresa posseduti, che presentano le dichiarazioni integrative ai sensi dell'articolo 8, possano specificare in un apposito prospetto i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni integrative.

Il comma 1 si applica, quindi, a tutti i titolari di reddito d'impresa che hanno integrato i relativi imponibili ai sensi dell'articolo 8, indipendentemente dal regime contabile adottato. Il prospetto deve, separatamente per ogni dichiarazione integrativa presentata, indicare in modo distinto i nuovi elementi attivi e passivi e le variazioni di elementi attivi e passivi già esistenti da cui originano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite, nonché evidenziare la correlazione esistente tra le predette attività e gli imponibili. Tale prospetto può essere redatto in forma libera.

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

Si osserva, al riguardo, che non sempre l'integrazione degli imponibili, effettuata in un determinato periodo d'imposta, produce effetti nei periodi d'imposta successivi, in quanto l'integrazione può essere riferita ad eventi che hanno un diverso impatto sui successivi periodi d'imposta. In particolare è possibile distinguere:

- eventi che esauriscono i loro effetti nell'ambito del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa. Ad esempio, ricavi non contabilizzati, recupero di spese indeducibili o non documentate;

- eventi che manifestano i loro effetti nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa ed in quelli successivi, come ad esempio, le variazioni delle rimanenze di magazzino.

Nel caso in cui l'integrazione effettuata in un periodo d'imposta, ad esempio il 1999, si riferisce ad eventi che esplicano effetti per i periodi d'imposta 2000 e 2001, ma non per il 2002, il contribuente non potrà ovviamente effettuare alcuna regolarizzazione contabile con riferimento a tale ultimo esercizio, ma potrà essere interessato al riconoscimento fiscale dei nuovi o maggiori valori correlati agli imponibili integrati nel 1999. Di conseguenza, evidenziando nel prospetto tali valori, il contribuente ne potrà tenere conto in sede di integrazione dei periodi d'imposta 2000 e 2001.

Si precisa che ove i nuovi elementi attivi e passivi non derivino in tutto o in parte dall'analitica contrapposizione con i componenti positivi e negativi risultanti dall'apposito prospetto, la differenza costituirà sopravvenienza da evidenziare nel prospetto stesso e da includere nell'imponibile della dichiarazione integrativa.

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

A titolo esemplificativo si ipotizzi la seguente fattispecie.

Per il periodo d'imposta 2001 s'intende far emergere un'attività finanziaria di 1000 costituita con fondi non tassati in esercizi precedenti. Qualora nei periodi d'imposta definibili vengano dichiarati complessivamente redditi per 800 che hanno generato o incrementato l'attività – compresi eventualmente i frutti della stessa -, la differenza pari a 200 costituisce sopravvenienza attiva da includere nell'imponibile da integrare.

L'integrazione dovrà, quindi, riguardare sia la consistenza dell'attività stessa nel periodo d'imposta in cui s'intende farla emergere, sia, separatamente ed analiticamente, i relativi frutti conseguiti nei periodi d'imposta definibili.

La compilazione del prospetto prima richiamato ha efficacia fiscale, alle condizioni di seguito illustrate, indipendentemente dalla regolarizzazione delle scritture contabili. Tale regolarizzazione, da intendere come facoltà concessa dalla norma, ha effetti esclusivamente civilistici e presuppone in ogni caso la specificazione nel prospetto delle quantità e dei valori sui quali è basata. Dopo le modifiche introdotte in sede di conversione del decreto - legge 282/2002 la regolarizzazione delle scritture contabili è ammessa sia per i contribuenti tenuti alla redazione dell'inventario, rendiconto o bilancio a norma del codice civile, sia per quelli obbligati esclusivamente a tenere gli altri libri e registri previsti dalla normativa vigente.

Per quanto riguarda gli effetti fiscali, la norma specifica che, con riferimento agli imponibili, maggiori imponibili o minori perdite dichiarati, non si applicano il comma 4 dell'articolo 75 del TUIR ed il terzo comma dell'articolo 61 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In sostanza, quando l'integrazione effettuata è il risultato della differenza tra componenti positivi e negativi di reddito a suo tempo non imputati al conto economico, i relativi costi ed oneri assumono rilevanza fiscale indipendentemente dalla loro originaria iscrizione nelle scritture contabili.

L'ultimo periodo del comma in esame prevede che il prospetto deve essere conservato, ai sensi dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Considerato che la dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il 16 aprile 2003, il prospetto deve essere conservato fino al 31 dicembre 2007 ed eventualmente esibito o trasmesso all'amministrazione finanziaria su richiesta dell'ufficio competente.

Le quantità ed i valori evidenziati nel prospetto, ai sensi del secondo periodo del comma 2, 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.

Si precisa, tuttavia, che i nuovi o maggiori valori delle poste attive e passive evidenziati in un periodo d'imposta possono essere riconosciuti fiscalmente anche in un periodo d'imposta non consecutivo, purché il contribuente dimostri, mediante le annotazioni nei prospetti, che dette poste non hanno subito variazioni nei periodi intermedi ovvero indichi le variazioni intervenute dalle quali, comunque, non sono emersi imponibili da integrare. Solo in tal caso il riconoscimento dei valori fiscali nei periodi d'imposta successivi può prescindere dalla continuità delle dichiarazioni integrative.

Inoltre, come espressamente previsto dalla norma, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, anche in assenza di continuità di dichiarazioni integrative, opera comunque nel caso di accertamento o rettifica d'ufficio. In sostanza, nel caso di accertamento relativo ad un periodo d'imposta non definito, l'ufficio deve tenere conto dei nuovi o maggiori valori indicati nei prospetti relativi ai periodi d'imposta precedenti, qualora tali valori possano avere effetti sul periodo d'imposta accertato.

Le disposizioni dell'articolo 14 in commento consentono, quindi, 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, alle condizioni prima specificate.

Pertanto, al momento di redigere le singole dichiarazioni integrative, il contribuente deve tener conto di tutte quelle variazioni che, non esauendo i loro

effetti fiscali nell'ambito del periodo d'imposta cui si riferiscono, vanno ad incidere sul reddito del periodo d'imposta successivo.

In sostanza, la singola dichiarazione integrativa deve recepire le eventuali variazioni provenienti dalle integrazioni apportate al periodo d'imposta precedente e, a sua volta, deve proiettare i propri effetti fiscali - che possono derivare da variazioni che si riferiscono sia allo specifico periodo d'imposta sia a quelli precedenti - sul periodo d'imposta immediatamente successivo e quindi sulla relativa dichiarazione integrativa.

Se l'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata dichiarazione integrativa è l'ultimo definibile in via agevolata (periodo d'imposta 2001 se coincidente con l'anno solare), ovvero se il contribuente indica nel prospetto che in relazione ad esso non esistono imponibili da integrare, le poste attive o passive sono fiscalmente riconosciute, anche per i periodi d'imposta successivi.

Qualora, nel periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002 o in corso a tale data, il contribuente abbia proceduto anche alle rettifiche contabili sulla base dei valori e delle quantità evidenziate nel prospetto, tali effetti sono assicurati dalla corrispondenza tra i valori civilistici e quelli fiscali. Diversamente, in assenza di regolarizzazione delle scritture contabili, gli effetti fiscali dell'integrazione sono evidenziati extra-contabilmente, attraverso le relative variazioni in aumento e in diminuzione dell'imponibile da indicare nelle dichiarazioni dei redditi.

Per questi costi, rinviati da esercizi oggetto di integrazione, ma che non hanno riflessi sul bilancio del 2002, il contribuente dovrà in ogni caso operare le variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

9.2 Regolarizzazione contabile per i soggetti che hanno presentato le dichiarazioni integrative

Come detto, il comma 2 dell'articolo 14 prevede la possibilità di regolarizzare senza ulteriori oneri le scritture contabili, sulla base delle quantità e

dei valori evidenziati nel prospetto di cui sopra e correlati agli imponibili, maggiori imponibili o minori perdite oggetto di integrazione. Dopo le modifiche introdotte in sede di conversione del decreto - legge 282/2002, la norma è ora rivolta a tutti i contribuenti indipendentemente dal regime contabile adottato.

La regolarizzazione delle scritture contabili riguarda i casi in cui, in un determinato periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa, il contribuente abbia ommesso di registrare in contabilità, o abbia registrato irregolarmente, un'operazione i cui effetti si riflettono ancora sulle scritture contabili del periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002 o in corso a tale data.

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

La regolarizzazione operata con riferimento alle scritture contabili ed al bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2002, o in corso a tale data, produce, senza soluzione di continuità anche la regolarizzazione di tutte le scritture e di tutti i bilanci precedenti, a partire da quello nel quale si è verificata l'omessa o irregolare registrazione di un'operazione.

La regolarizzazione delle scritture contabili è, dunque, un'ulteriore facoltà per il contribuente, finalizzata ad assicurare principalmente effetti civilistici e, in ogni caso, presuppone la specificazione nel prospetto delle quantità e dei valori, correlati ai maggiori imponibili dichiarati, che danno origine alle variazioni nelle scritture contabili.

Il riconoscimento fiscale degli elementi attivi e passivi emersi in sede di dichiarazione integrativa, come chiarito sopra, è invece collegato esclusivamente alla loro specificazione nell'apposito prospetto di cui al comma 1 e non alle rettifiche contabili.

Per quanto riguarda i contribuenti tenuti alla redazione dell'inventario, rendiconto o bilancio a norma del codice civile, cioè quelli in regime di

contabilità ordinaria, essi apportano le variazioni nei predetti documenti con riferimento all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2002, o in corso a tale data.

Tali operazioni 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 finanziaria 2003.

Si precisa che le rettifiche contabili devono essere effettuate con riferimento alla situazione patrimoniale iniziale relativa all'esercizio che forma oggetto delle regolarizzazioni, quindi per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare le rettifiche devono essere apportate alla situazione patrimoniale al 1° gennaio 2002.

Per effetto delle modifiche apportate al comma 2 dell'articolo 14 dal decreto - legge 282, come sopra accennato, la possibilità di procedere alle regolarizzazioni contabili è estesa anche ai contribuenti ammessi a tenere esclusivamente gli altri libri e registri previsti dalla normativa vigente, cioè alle imprese minori in regime di contabilità semplificata, ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 73, e c.d. super-semplificata, ai sensi dell'articolo 3, commi 165 e 166 della legge 662 del 1996.

Tali contribuenti, in sostanza, apportano le variazioni nei libri e registri tenuti ai fini dell'IVA, annotandole nelle scritture relative al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002.

Per questi contribuenti, attesa l'irrilevanza ai fini civilistici delle scritture contabili tenute, la regolarizzazione svolge principalmente una funzione di raccordo tra gli elementi attivi e passivi specificati nel prospetto e le scritture medesime, ovviamente nella misura in cui tali elementi abbiano ancora riflessi sul periodo d'imposta 2002.

Per assicurare la continuità delle medesime scritture, le variazioni apportate devono essere riferite alla consistenza al 1° gennaio 2002 degli elementi iscritti o variati.

A titolo esemplificativo, potranno essere annotate nei registri tenuti ai fini IVA le variazioni delle consistenze del magazzino, di ratei e risconti, dei beni materiali e immateriali e dei relativi fondi di ammortamento.

Il contribuente potrà effettuare le regolarizzazioni iscrivendo, eliminando, o modificando attività e passività, in conseguenza delle integrazioni degli imponibili effettuate. Dette variazioni non fanno emergere componenti positivi o negativi ai fini della determinazione del reddito del periodo d'imposta nel quale le regolarizzazioni contabili sono effettuate.

Per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio l'iscrizione, eliminazione o modifica di attività e passività, secondo i principi contabili nazionali, comportano contabilmente l'emersione di componenti straordinari di conto economico. Tali componenti, in quanto originano da operazioni già sanate dal punto di vista fiscale con le dichiarazioni integrative, non dovranno influenzare il reddito imponibile del periodo d'imposta. Di conseguenza, a fronte di essi sarà necessario operare in sede di dichiarazione dei redditi variazioni in aumento o in diminuzione dell'imponibile.

L'utile che eventualmente si genera è liberamente distribuibile ed è accompagnato dal credito d'imposta nei limiti delle imposte memorizzate nei canestri. A tal proposito, si ricorda che le imposte liquidate ai sensi dell'articolo 8 sono memorizzate nel "canestro A".

Si fa presente che, anche se l'iscrizione di nuovi elementi attivi o la diminuzione di elementi passivi è effettuata direttamente tramite l'iscrizione di una riserva di patrimonio netto, come previsto dai principi contabili internazionali, il trattamento fiscale è uguale a quanto sopra descritto.

Al riguardo si precisa che tale riserva non è rilevante ai fini della DIT. Infatti, a seguito delle modifiche normative recate all'agevolazione DIT dall'articolo 5 della legge 18 ottobre 2001 n. 383, la base di riferimento per il calcolo dell'agevolazione è costituita esclusivamente dagli incrementi patrimoniali, conferimenti in denaro ed accantonamenti di utili a riserva, effettuati entro il 30 giugno 2001.

La regolarizzazione contabile disciplinata dall'articolo 14 si effettua nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002. Quindi, solo in sede di approvazione di tale bilancio si possono considerare formate le riserve emerse, direttamente o indirettamente, a seguito delle regolarizzazioni contabili. Di conseguenza si tratta di incrementi patrimoniali realizzati dopo il 30 giugno 2001 che non possono rilevare ai fini DIT.

9.3 Ulteriori regolarizzazioni contabili: eliminazione di attività e passività fittizie

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 14, i contribuenti individuati al comma 1, possono anche procedere ad eliminare le attività e passività fittizie, inesistenti o indicate nelle scritture contabili per valori superiori a quelli effettivi, anche nel caso in cui tale eliminazione non sia collegata all'integrazione del reddito imponibile di un determinato periodo d'imposta oggetto di definizione.

Tali eliminazioni possono essere eseguite, senza ulteriori oneri, intervenendo nell'inventario, bilancio o rendiconto chiuso o in corso al 31 dicembre 2002, ovvero per i soggetti in regime semplificato nelle scritture contabili del periodo d'imposta 2002.

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

Dette regolarizzazioni possono essere operate, infatti, da tutti i soggetti che abbiano presentato dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8 anche per un solo periodo d'imposta.

La norma consente di eliminare le attività e le passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi. Si può trattare di elementi dell'attivo, quali beni materiali e immateriali, costi pluriennali capitalizzati, giacenze di magazzino, crediti, ratei e risconti attivi, ed elementi del

passivo, quali debiti, ratei e risconti passivi, fondi di accantonamento ed ammortamento.

L'eliminazione delle predette poste non fa emergere componenti positivi o negativi ai fini della determinazione del reddito d'impresa del periodo d'imposta nel quale è eseguita la regolarizzazione (ovvero il periodo d'imposta 2002). Inoltre, nel caso in cui venga operata una riduzione di un fondo di ammortamento e/o di accantonamento, che abbia ripercussione sugli esercizi futuri, la norma stabilisce l'indeducibilità delle quote di ammortamento o di accantonamento imputate negli esercizi stessi fino a concorrenza della riduzione operata.

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

In sostanza, l'eliminazione può legittimare una rettifica da parte degli uffici nei seguenti casi:

- se la posta eliminata si è formata, in tutto o in parte, in un periodo d'imposta non definito, salvo che non si tratti di poste formatesi in periodi d'imposta ormai non più accertabili;
- se la posta eliminata si è formata in un periodo d'imposta definito, nel caso in cui, in relazione agli importi eliminati, l'imponibile esposto nelle dichiarazioni integrative si riveli incongruo;
- se la posta eliminata abbia comportato effetti ai fini delle imposte dirette, indirette e dei contributi, mentre l'integrazione operata per quel periodo d'imposta ha riguardato solo una di dette imposte o solo i contributi.

Valgono al riguardo i seguenti esempi:

- eliminazione di rimanenze di magazzino, che risultano iscritte in eccesso per quantità o per valore o per entrambi. Se tali rimanenze in eccesso si sono formate in periodi d'imposta definibili, questi ultimi devono essere

inclusi nella dichiarazione integrativa. L'integrazione, poi, deve aver interessato tutti i tributi e contributi dovuti. Un'integrazione ai soli fini delle imposte dirette, ad esempio, non impedirebbe l'eventuale rettifica ai fini IVA, salvo che per questo tributo il contribuente abbia contemporaneamente effettuato la definizione automatica per gli anni pregressi ai sensi dell'articolo 9;

- eliminazione di un fondo costituito fittiziamente con accantonamenti dedotti ai fini delle imposte dirette. Se il contribuente non provvede ad integrare il reddito nei vari periodi d'imposta in cui il fondo è stato costituito, l'ufficio può procedere a rettifica. In questo caso, l'operazione non ha riflessi sulle imposte indirette.

La correlazione, nel senso sopra chiarito, tra imponibili integrati ed attività e passività eliminate, assume inoltre rilevanza al fine di garantire, anche a seguito di tali regolarizzazioni contabili, l'esclusione della punibilità per i reati tributari ed extratributari prevista dal comma 6 dell'articolo 8.

Si ipotizzi il caso dell'iscrizione in contabilità nel 1999 di un cespite sovrappiù rispetto al costo effettivo. Il contribuente regolarizza le imposte, dirette e indirette, ed i contributi omessi in relazione a tutti i periodi d'imposta definibili, avuto riguardo alle quote di ammortamento dedotte in eccesso e alla detrazione dall'imposta sul valore aggiunto non spettante. Se al 2002 il cespite ha ancora un valore residuo da ammortizzare, la riduzione del valore del cespite e del relativo fondo di ammortamento potrà essere di importo superiore agli imponibili integrati ai fini delle imposte dirette.

Ciò che rileva ai fini dell'esclusione della punibilità, quindi, è la circostanza che il contribuente abbia presentato dichiarazioni integrative tali da sanare, dal punto di vista fiscale, le operazioni originariamente irregolari da cui si sono originati gli elementi attivi e passivi eliminati, in tal modo precludendo l'azione accertatrice degli uffici.

Diversamente, si determinerebbe un'evidente disparità rispetto alla medesima regolarizzazione contabile posta in essere nell'ipotesi di definizione automatica ai sensi dell'articolo 9. Si osserva al riguardo che l'eliminazione di attività e passività fittizie è consentita anche ai contribuenti che si avvalgono delle disposizioni dell'articolo 9, ma in questo caso l'esclusione della punibilità per i reati tributari ed extratributari opera senza collegamento alcuno con gli importi pagati. Di conseguenza appare corretto che a fronte della medesima regolarizzazione contabile sia consentito, anche per i soggetti che si avvalgono delle disposizioni dell'articolo 8 ed alle condizioni sopra specificate, di ottenere i medesimi effetti in ordine all'esclusione della punibilità.

Ai fini della regolarizzazione contabile in esame, infine, si ritiene opportuno che i differenti valori civilistici derivanti dall'eliminazione di attività e passività rispetto a quelli fiscali siano distintamente evidenziati redigendo un apposito prospetto per ciascun periodo d'imposta in cui permangono tali differenze. Sulla base dei dati del prospetto si procederà conseguentemente all'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.

9.4 Regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero nell'ambito dell'integrazione degli imponibili.

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

In sede di conversione del decreto - legge 282 il testo della norma è stato modificato nel senso che il richiamo prima operato all'articolo 8, comma 4 è ora correttamente riferito al comma 5 del medesimo articolo. Si tratta di una modifica di mero carattere formale.

Si ricorda che ai sensi del comma 5 dell'articolo 8 per sanare i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero, il contribuente è tenuto al pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte ordinarie nella misura del 6 per cento.

L'emersione in contabilità delle attività detenute all'estero si correla a corrispondenti componenti positivi di reddito - sopravvenienze attive secondo i principi contabili nazionali – che costituiscono oggetto dell'integrazione di cui all'articolo 8, comma 5. Al riguardo si veda anche quanto indicato nel paragrafo di commento all'articolo 8, comma 5.

In ogni caso, il contribuente dovrà evidenziare nell'apposito prospetto di cui al comma 1 gli elementi emersi.

La norma specifica, inoltre, che a differenza delle attività detenute in Italia il valore delle attività oggetto di regolarizzazione si considera fiscalmente riconosciuto a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002 e quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a decorrere dal periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2005.

Dopo le modifiche introdotte dal D.l. 282/2002 si deve ritenere che la norma in esame operi per tutti i contribuenti, indipendentemente dal regime contabile adottato.

Anche i contribuenti in contabilità semplificata, come specificato nel paragrafo sopra richiamato, possono pertanto iscrivere le attività detenute all'estero al 31 dicembre 2001 nei registri obbligatori tenuti nell'ambito della contabilità semplificata. Di conseguenza, la risposta al quesito 9.3, contenuta nella circolare n. 7/E del 2003 deve ritenersi superata.

9.5 Regolarizzazioni contabili dei soggetti che hanno aderito al condono tombale

Il comma 5 dell'articolo 14 consente ai soggetti – sempre titolari di reddito d'impresa - che hanno aderito al condono tombale ai sensi dell'articolo 9 di procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili.

La regolarizzazione può riguardare l'eliminazione di attività e passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi, oppure può riguardare l'iscrizione di attività in precedenza omesse. Dopo le modifiche introdotte in sede di conversione del decreto - legge 282/2002, la norma è rivolta a tutti i contribuenti indipendentemente dal regime contabile adottato.

In particolare, le imprese in contabilità ordinaria effettuano le regolarizzazioni nel bilancio, inventario o rendiconto chiuso al 31 dicembre 2002 o in quello in corso a tale data. Le imprese minori, in regime di contabilità semplificata e super-semplificata, procedono alle regolarizzazioni negli altri libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni.

Si precisa che l'iscrizione di attività deve riferirsi ad "attività in precedenza omesse" e comporta l'assoggettamento ad imposta sostitutiva del 6 per cento sui "nuovi o maggiori valori dei beni iscritti". Il riferimento ai maggiori valori, contenuto nella norma, deve essere inteso nel senso che l'iscrizione di attività in precedenza omesse può riguardare anche l'ipotesi di iscrizione di maggiori quantità di una categoria di beni già iscritta in bilancio, il cui valore complessivo, per effetto dell'iscrizione delle quantità omesse, risulta ora maggiore. La norma, dunque, non consente in alcun caso la rivalutazione di beni già iscritti.

Come già accennato, si ricorda che le attività in precedenza omesse, nel momento in cui sono iscritte nel bilancio o rendiconto dell'imprenditore, determinano l'insorgere, secondo i principi contabili nazionali, di un componente straordinario di conto economico di pari importo, che per effetto dell'assoggettamento ad imposta sostitutiva non rileverà nei modi ordinari ai fini della determinazione del reddito di impresa. Di conseguenza, a fronte di esso sarà necessario operare in sede di dichiarazione dei redditi una variazione in aumento dell'imponibile.

Se l'iscrizione di nuovi elementi attivi è effettuata direttamente tramite l'iscrizione di una riserva di patrimonio netto, come previsto dai principi

contabili internazionali, il trattamento fiscale di tale riserva è uguale a quanto descritto nel paragrafo 9.2.

La riserva, pertanto, è liberamente distribuibile e non rileva ai fini DIT.

Si precisa, inoltre, che l'imposta del 6 per cento, in quanto sostitutiva anche dell'IRAP e in mancanza di specifica previsione normativa, non affluisce ai canestri.

L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il 16 aprile 2003. Posto che la regolarizzazione delle scritture contabili può considerarsi un'appendice delle dichiarazioni presentate ai sensi dell'articolo 9, i relativi adempimenti del contribuente non possono essere trattati e disciplinati diversamente. Si ritiene, pertanto, che l'imposta sostitutiva in esame possa concorrere con le somme dovute ai sensi del citato articolo 9 ai fini dell'eventuale rateazione degli importi complessivamente dovuti. Di conseguenza, nel caso in cui gli importi da versare ai sensi della norma in esame, unitamente a quelli dovuti ai sensi dell'articolo 9, eccedano complessivamente i 3.000 euro per le persone fisiche o i 6.000 euro per gli altri soggetti, l'eccedenza può essere rateizzata con le modalità indicate nel comma 12 dell'articolo 9.

L'imposta sostitutiva, di cui all'articolo 14, comma 5 è dovuta anche in relazione alla regolarizzazione delle attività detenute all'estero al 31 dicembre 2001; ciò tuttavia nel solo caso in cui le attività detenute all'estero siano state costituite con redditi non "conseguiti" all'estero e, quindi, diversi da quelli trattabili con la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, comma 5.

Nel caso, invece, di iscrizione in bilancio di valori riferiti ad attività detenute all'estero al 31 dicembre 2001, che siano state generate da redditi "conseguiti" all'estero, i contribuenti dovranno presentare la dichiarazione prevista dall'articolo 8, comma 3, o - in alternativa - quella prevista dal comma 4 del medesimo articolo, posto che, ai sensi del citato articolo 9, comma 1, non possono essere oggetto di definizione automatica i redditi conseguiti all'estero. L'imposta sostitutiva sul valore delle attività iscritte non è pertanto dovuta nel caso in cui il contribuente abbia già assolto, sulle sopravvenienze attive

corrispondenti al valore delle attività detenute all'estero oggetto di regolarizzazione, l'imposta sostitutiva del 6 per cento ai sensi dell'articolo 8, comma 5.

L'imposta da versare è sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA ed è indeducibile ai fini delle predette imposte sui redditi e dell'IRAP.

Sulla base del disposto della norma, i valori iscritti sono riconosciuti ai fini di queste ultime imposte a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002, a condizione che i soggetti si siano avvalsi delle disposizioni di cui all'articolo 9 relativamente al settore delle imposte dirette e assimilate, mentre non opera nel caso di soggetti che se ne sono avvalsi ai soli fini dell'IVA.

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

Il riconoscimento fiscale dei valori iscritti opera, ordinariamente, a decorrere dal periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2005.

Si ritiene, comunque, che il differimento degli effetti fiscali dell'iscrizione delle nuove attività non operi con riferimento ai beni costituenti oggetto dell'attività dell'impresa valutabili e, di fatto valutati, per massa e non a costi specifici (magazzino), per i quali il riconoscimento del valore fiscale non può che operare fin dal periodo d'imposta chiuso o in corso al 31 dicembre 2002.

Diversamente, infatti, nel caso di iscrizione di tali rimanenze di merci, valutati per massa e che si rinnovano normalmente nell'arco di uno o due esercizi, quindi prima del riconoscimento fiscale del valore delle attività iscritte, la norma non potrebbe trovare applicazione. La valorizzazione per masse, infatti, rende impossibile seguire le vicende delle attività iscritte, le quali – come si è detto – sono normalmente cedute prima del verificarsi degli effetti fiscali della norma.

Il differimento degli effetti fiscali opera, invece, sia con riferimento alle attività immobilizzate sia con riferimento a quelle costituenti magazzino, ma valutate al costo specifico. In tutti questi casi la norma risulta, infatti, concretamente applicabile.

Si ritiene, inoltre, che la *ratio* del differimento degli effetti fiscali sia volta a scoraggiare l'iscrizione solo temporanea di beni plusvalenti al solo scopo di cederli immediatamente realizzando un notevole risparmio d'imposta. Intento che non può essere esteso, in genere, ai beni costituenti il magazzino che, nella logica dell'attività d'impresa, sono naturalmente destinati a rinnovarsi nell'arco di poco tempo.

L'iscrizione delle attività deve avvenire nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio. Di conseguenza, per quanto concerne i valori ai quali devono essere iscritte le nuove attività, si applicano le regole previste dall'articolo 2426 del codice civile; più precisamente, per quanto riguarda gli immobili, gli impianti, i macchinari e i mobili, detti beni devono essere iscritti al prezzo di costo quale risulta da idonea documentazione. L'iscrizione deve avvenire tenendo conto della residua possibilità di utilizzazione del cespite.

Si precisa peraltro che, ai fini tributari, i valori stessi saranno assunti nei limiti in cui risultano compatibili con le regole del capo sesto del TUIR e ciò anche ai fini del loro successivo riconoscimento fiscale.

Il comma 6 dell'articolo 14, interamente sostituito in sede di conversione del decreto - legge n. 282 del 2002, prevede che, nel caso di cessione, assegnazione ai soci, autoconsumo e destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni cui tali attività si riferiscono, prima della decorrenza del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti, al contribuente è riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata su quel maggior valore.

È appena il caso di precisare che, a norma dell'articolo 55 del TUIR, tale credito d'imposta genera un componente positivo irrilevante ai fini fiscali, in quanto conseguito a fronte di un onere, l'imposta sostitutiva, che è indeducibile per disposizione di legge.

Il contribuente, quindi, ricorrendo tali ipotesi dovrà far concorrere al reddito d'impresa l'intero importo del corrispettivo della cessione del bene (o il suo valore normale nei casi diversi dalla cessione) senza tenere conto del valore di iscrizione del bene, in quanto non ancora riconosciuto fiscalmente.

Si precisa, infine, che a seguito della sostituzione del comma 6 dell'articolo 14, la possibilità di adeguare le esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 59 del TUIR, già prevista dal precedente testo del comma 6 per i soggetti che aderiscono al concordato disciplinato dall'articolo 7, non è più attuabile.

10 DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI, DEGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO, DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE

L'articolo 15 contiene disposizioni sulla definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione notificati al contribuente.

10.1 Ambito di operatività

10.1.1 Presupposti soggettivi

Dal punto di vista soggettivo, la definizione di cui all'articolo 15 in esame, in generale, interessa tutti i contribuenti ai quali sia stato notificato uno dei suddetti atti.

Non può avvalersi della definizione di cui all'articolo 15 chi, alla data di perfezionamento della definizione, ha avuto formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000.

S'intende che la causa ostativa in oggetto si riferisce ad una fase del procedimento penale successiva rispetto a quella dell'iscrizione del soggetto nel registro degli indagati, di cui all'articolo 335 del codice di procedura penale, ciò in quanto l'esercizio dell'azione penale (articolo 405 c.p.p.) consiste nella richiesta di rinvio a giudizio formulata dal pubblico ministero in sede di apertura dell'udienza preliminare (articolo 416 c.p.p.), ovvero nella richiesta di giudizio immediato, di giudizio direttissimo, di decreto penale o di applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale.

Il momento in cui l'azione penale si considera esercitata coincide con il deposito della predetta richiesta da parte del pubblico ministero nella cancelleria del giudice; in tale momento, infatti, l'indagato assume la qualità di imputato.

L'accesso alla definizione è consentito, pertanto, anche a coloro che, trovandosi nel registro degli indagati per uno dei reati di cui al decreto legislativo n. 74 del 2000, non hanno ancora ricevuto la formale imputazione per uno di essi.

Infatti, al momento della formulazione dell'imputazione - che, come si è detto, costituisce l'esercizio dell'azione penale - è possibile delineare gli elementi probatori, in possesso della pubblica accusa, attraverso i quali si è in grado di stabilire concretamente l'offensività del fatto, tale da giustificare l'esercizio dell'azione penale nei confronti del contribuente, non più indagato bensì imputato.

La causa ostativa in esame deve essere presente al momento in cui la definizione si perfeziona, con il pagamento dell'intera somma dovuta ovvero della prima rata qualora il soggetto sia ammesso alla rateazione.

Per ragioni di sostanziale uniformità di applicazione delle norme, si ritiene altresì che possono avvalersi della definizione anche coloro nei cui confronti, pure in un momento successivo alla richiesta di rinvio a giudizio, sia stata emessa sentenza di assoluzione ex articolo 530 c.p.p. o sentenza di non doversi procedere ex articolo 529 c.p.p.

Le stesse considerazioni valgono nel caso in cui, all'esito dell'udienza preliminare, il giudice emetta sentenza di non luogo a procedere ex articolo 425 c.p.p. In tali ipotesi, infatti, il soggetto non ha più la qualità di imputato.

10.1.2 Presupposti oggettivi

Dal punto di vista oggettivo la definizione, ai sensi del comma 1 dell'articolo 15, interessa gli atti di seguito elencati:

1. avvisi di accertamento notificati entro la data di entrata in vigore della finanziaria 2003 (1° gennaio 2003) che, alla medesima data, non si sono resi definitivi né risultano interessati da ricorso giurisdizionale; per avvisi di accertamento devono intendersi, naturalmente, anche quelli riguardanti gli accertamenti parziali di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e quelli di cui all'articolo 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. inviti al contraddittorio di cui agli articoli 5 e 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, recapitati al contribuente entro la data di entrata in vigore della finanziaria 2003 (1° gennaio 2003) per i quali, alla medesima data, non si sia ancora perfezionata la definizione. Ciò comporta che, dopo il perfezionamento della definizione dell'accertamento con adesione (che si verifica con il versamento delle somme dovute ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 218 del 1997), non è più possibile avvalersi della definizione di cui all'articolo 15 della predetta legge n. 289 del 2002;
3. processi verbali di constatazione, notificati entro la data di entrata in vigore della finanziaria 2003 (1° gennaio 2003), relativamente ai quali, alla medesima data, non sia ancora stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio; 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 ascrivibili al contribuente. Tale documento va tenuto distinto dai verbali giornalieri nei quali vengono descritte le sole operazioni quotidianamente compiute dai verificatori; questi verbali giornalieri non rientrano nell'ambito applicativo della definizione in esame.

Sono oggetto di definizione gli atti sopra elencati riferiti a tutte le tipologie di imposte per le quali la finanziaria 2003 prevede la possibilità di definizione, vale a dire:

- 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).

Con esclusivo riferimento agli avvisi di accertamento e agli inviti al contraddittorio è possibile definire anche i contributi previdenziali e i contributi al servizio sanitario nazionale.

Considerato che la definizione è riservata agli avvisi di accertamento, la norma in esame non è applicabile agli avvisi di liquidazione di cui all'articolo 36 – bis, agli atti di controllo formale di cui all' articolo 36 – ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ed agli atti di liquidazione di cui all'articolo 54 – bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

10.2 Condizioni per accedere alla definizione

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 15, comma 1, e 16, comma 3, lett. a), qualora alla data di entrata in vigore della finanziaria 2003 (1° gennaio 2003) sia stato proposto ricorso contro l'avviso di accertamento, è possibile utilizzare esclusivamente la procedura di definizione prevista dall'art 16 per la chiusura delle liti fiscali pendenti.

10.3 Modalità di calcolo delle imposte dovute

Le modalità per la definizione di cui all'articolo 15 variano in relazione all'ammontare del maggior debito tributario accertato dall'ufficio o indicato nell'invito al contraddittorio e nel processo verbale, distinguendo altresì secondo la tipologia dell'atto oggetto di definizione.

10.3.1 Avvisi di accertamento e inviti al contraddittorio

Per quanto concerne gli inviti al contraddittorio e gli avvisi di accertamento, il comma 2 dispone che la definizione si perfeziona con il pagamento entro il 16 aprile 2003 delle somme determinate secondo un procedimento a scaglioni, applicati alle maggiori imposte, ritenute e contributi

complessivamente accertati o indicati negli inviti a comparire, in base a quanto riassuntivamente previsto nella seguente tabella:

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

Presupposto logico della definizione ed elemento caratterizzante degli atti in esame, rilevante anche ai fini della possibilità di accedere alle sanatorie di cui agli articoli 7, 8 e 9, è la esposizione nei medesimi di elementi utili ai fini dell'applicazione delle aliquote riportate nel prospetto di cui sopra. In assenza di tali elementi, così come viene meno la possibilità di definire i relativi atti, non sussistono le cause di esclusione previste agli articoli 7, 8 e 9. Ai fini della definizione si ritiene sufficiente, in particolare, l'esposizione degli elementi necessari per la determinazione della maggiore imposta.

Sono definibili gli inviti al contraddittorio, di cui agli articoli 5 e 11 del decreto legislativo n. 218 del 1997, per i quali alla data di entrata in vigore della finanziaria 2003 (1° gennaio 2003) non è ancora intervenuta la definizione.

Pertanto sono esclusi gli inviti al contraddittorio, derivanti da istanza del contribuente e quegli inviti perfezionatisi, alla data sopra indicata, ai sensi dell'articolo 9 del citato decreto legislativo n. 218.

Ne deriva che gli inviti al contraddittorio inviati dall'ufficio in applicazione dell'articolo 6, comma 4, e dell'articolo 12, comma 3 del decreto legislativo citato, a seguito di istanza del contribuente, rispettivamente ai sensi

del comma 2 dell'articolo 6 e del comma 1 dell'articolo 12, non rientrano nella previsione dell'articolo in esame.

In tali casi, infatti, l'articolo 15 trova applicazione con riferimento all'avviso di accertamento che ha indotto il contribuente ad attivare il procedimento di adesione.

Si fa presente, invece, che tra gli inviti definibili ai sensi dell'articolo 15 devono essere ricompresi anche gli inviti predisposti sulla base di un processo verbale di constatazione con riferimento al quale il contribuente, ai sensi del comma 1 dell'articolo 6 del decreto legislativo 218 del 1997, abbia chiesto all'ufficio la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

La circolare 235/E del 1997, al riguardo, afferma che “la presentazione dell'istanza di cui al comma 1 dell'articolo 6 costituisce un impulso all'attività di accertamento degli uffici finanziari”, i quali, “prima di attivare il procedimento di definizione con l'invio al contribuente dell'invito di cui all'articolo 5” dovranno esaminare non solo gli elementi contenuti nel processo verbale, ma anche altri eventuali elementi disponibili.

Si evidenzia inoltre che il comma 7 dell'articolo 12 della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente) prevede che dopo il rilascio della copia del processo verbale a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.

Nella prassi sono riscontrabili casi in cui il contribuente utilizzi in un unico atto le facoltà previste dal citato articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 218 e dall'articolo 12, comma 7, della legge 212 a seguito delle quali l'ufficio formuli la proposta di accertamento e inviti il contribuente ai sensi dell'articolo 5 del citato decreto legislativo n. 218.

Nei casi di specie si ritiene che la previsione dell'articolo 15, comma 1, che esclude la definibilità dei processi verbali per i quali il contribuente alla data

di entrata in vigore della finanziaria 2003 ha ricevuto l'invito al contraddittorio, comporti la definibilità sulla base del contenuto dell'invito.

L'articolo 15 in commento non pone ulteriori condizioni per la definibilità dell'invito al contraddittorio. In particolare, non essendo prevista dal decreto legislativo n. 218 del 1997 alcuna specifica modalità di invio dell'invito, è sufficiente che il contribuente alla data del 1 gennaio 2003 ne abbia avuto conoscenza.

Anche per quanto riguarda le caratteristiche degli inviti di cui ai citati articoli 5 e 11, il decreto legislativo n. 218 del 19 giugno 1997 non prevede uno specifico contenuto.

La circolare 235/E del 1997 dispone tuttavia che, per garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa, nell'invito devono essere esplicitati gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento.

Il comma 2 dell'articolo 15 a sua volta fa riferimento alle maggiori imposte e contributi "indicati" nell'invito al contraddittorio.

Sono pertanto definibili, ai sensi del citato articolo 15, gli inviti che abbiano il contenuto previsto dalle norme stesse restando esclusi dal procedimento in argomento gli atti carenti di tali elementi.

Al riguardo si evidenzia che le procedure informatiche realizzate nell'ambito del Sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria, a supporto della complessiva procedura di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997 n. 218, permettono la stampa dell'invito e del prospetto di dettaglio dei maggiori imponibili, delle imposte e dei contributi (contraddittorio ai fini IIDD, contraddittorio ai fini IVA, contraddittorio ai fini Registro e procedimenti particolari di contraddittorio sulla base degli studi di settore e dei parametri).

Si ritiene, comunque, che, nel caso in cui l'invito al contraddittorio contenga dati ed elementi (maggiore imponibile e/o maggiore aliquota, rispetto al dichiarato) sufficienti per la quantificazione della maggiore imposta e dei maggiori contributi, l'invito stesso sia definibile con le modalità previste dall'articolo 15 in argomento.

In conclusione si evidenzia che l'articolo 15 in argomento considera l'invito al contraddittorio quale atto unilaterale, proveniente dall'ufficio, preliminare e diverso da eventuali atti successivi posti in essere nel procedimento di adesione, disciplinato dal decreto legislativo n. 218 del 1997.

Pertanto, l'atto oggetto di definizione ai sensi dell'articolo 15 è l'atto unilaterale inviato al contribuente con qualsiasi modalità, purché risultante agli atti, con il quale l'ufficio invita al contraddittorio muovendo da una predeterminata pretesa tributaria.

In tal senso sono del resto le istruzioni di prassi amministrativa contenute nella circolare n. 235/E del 1997.

Nelle ipotesi, del tutto residuali, in cui il procedimento di definizione previsto dal decreto legislativo n. 218 sia stato attivato dall'ufficio senza un "invito" avente le caratteristiche formali e di contenuto sopra indicate, si ritiene che sia definibile ai sensi dell'articolo 15 in argomento la proposta di accertamento per la prima volta formalizzata in sede di contraddittorio.

E' di tutta evidenza che ciò è possibile se dagli atti di ufficio risulta la formalizzazione di tale proposta, ad esempio in un processo verbale di contraddittorio, portata a conoscenza del contribuente entro la data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002.

Ne consegue che in tali ipotesi assume rilevanza esclusivamente la prima proposta sulla base delle pretese originarie dell'ufficio, rimanendo escluse eventuali successive formalizzazioni, compresa l'eventuale proposta di adesione sottoscritta dal contribuente ma non definita per mancanza del pagamento di cui all'articolo 9 del decreto legislativo n. 218.

Inoltre, il comma 3 precisa che la definizione degli avvisi di accertamento e degli inviti al contraddittorio di cui al comma 2 è possibile anche nell'ipotesi di rettifiche delle perdite dichiarate, qualora da tali atti emergono maggiori imposte o contributi dovuti. In tale ipotesi, la "base imponibile" per determinare l'importo dovuto ai fini della definizione è costituita dalle maggiori imposte e contributi indicati nell'atto accertativo o nell'invito. Per effetto della

definizione, le eventuali perdite riportate nell'esercizio successivo saranno riconosciute solo nella misura risultante dagli avvisi di accertamento e nei limiti previsti dalla legge.

Di conseguenza, qualora la perdita dichiarata sia stata riportata nell'anno d'imposta successivo, nell'ipotesi di definizione di tale annualità mediante l'articolo 9, il contribuente deve determinare gli importi da versare, ai fini della definizione automatica, rideterminando l'imposta lorda, di cui all'articolo 9, comma 2, lett. a) ai fini delle imposte sui redditi ed assimilate, tenendo conto delle perdite non spettanti, così come emergono dagli atti di cui al comma 1 dell'articolo in commento.

Per quanto concerne gli avvisi di accertamento parziale di cui agli articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per essi valgono le modalità di definizione di cui all'articolo 15, previste per la generalità degli accertamenti a condizione che si tratti ovviamente di atti notificati al contribuente entro il 31 dicembre 2002 e per i quali, alla data del 1° gennaio 2003, siano pendenti i termini per la proposizione del ricorso; con il perfezionamento della definizione, il contribuente rimuove anche l'ostacolo che si frappone ai fini dell'attivazione della procedura di cui agli articoli 7, 8 e 9. In ogni caso, restano esclusi dall'applicazione delle disposizioni contenute nella legge n. 289 del 2002 gli avvisi di accertamento anche parziali notificati dopo il 1° gennaio 2003. Detti atti impositivi, infatti, non costituiscono causa ostativa ai fini delle sanatorie di cui agli articoli 7, 8 e 9.

Gli avvisi di accertamento parziale divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 2003, invece, non possono essere definiti con le modalità dell'articolo 15; ai sensi degli articoli 7, comma 4, prima parte; 8, comma 10, lett. a); 9, comma 14, lett. a), gli stessi rilevano come causa ostativa al perfezionamento delle sanatorie di cui agli articoli 7, 8 e 9 se il contribuente non versa, entro la prima data di pagamento degli importi dovuti ai sensi degli articoli 7, 8 e 9, le maggiori imposte accertate, con esclusione di sanzioni ed interessi. La prima data

di pagamento di cui sopra è il 16 aprile 2003: entro tale data occorre effettuare il versamento dell'intera somma dovuta a titolo di definizione, ovvero dell'importo non rateizzato.

10.3.2 Atti di contestazione e avvisi di irrogazione sanzioni

Il comma 3-bis aggiunge nel novero degli atti oggetto di definizione già previsti dal comma 3 dell'articolo 15 gli atti di contestazione e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni, di cui all'articolo 16 del riferito decreto legislativo n. 472 del 1997 per i quali, alla data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002, cioè al 1° gennaio 2003, non sono ancora scaduti i termini per la proposizione del ricorso.

In tal caso, la definizione avviene con il pagamento di una somma pari al 10 per cento dell'importo contestato o irrogato a titolo di sanzione.

Qualora contro l'avviso di irrogazione sia stato proposto ricorso alla Commissione tributaria, tale atto potrà essere definito esclusivamente con la procedura prevista dall'articolo 16 della legge n. 289, concernente la definizione delle liti pendenti.

Si ricorda che ai sensi del richiamato articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997 gli uffici notificano gli atti di contestazione delle violazioni amministrative e delle sanzioni accessorie al fine di consentirne la definizione mediante pagamento di un importo pari a un quarto della sanzione indicata (e comunque non inferiore a un quarto dei minimi edittali); se il trasgressore non aderisce alla definizione, l'atto di contestazione si converte in avviso di irrogazione.

L'ambito applicativo della disposizione in esame interessa gli atti di contestazione e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni per violazioni formali, non collegate al tributo. In presenza, invece, dell'avviso di accertamento del tributo, le sanzioni collegate restano assorbite dalla definizione effettuata ai sensi del precedente comma 2 mediante pagamento di una somma commisurata all'entità del tributo stesso.

10.3.3 Processi verbali di constatazione

L'articolo 15 prevede diverse modalità di definizione dei processi verbali di constatazione a seconda del tipo di tributo oggetto dei rilievi verbalizzati. In particolare:

- se il verbale ha per oggetto le imposte sui redditi, relative addizionali ed imposte sostitutive, la definizione si perfeziona con il pagamento di una somma pari al 18% dei maggiori componenti positivi e dei minori componenti negativi risultanti dallo stesso verbale (comma 4, lett. a));
- se il verbale riguarda l'IVA, l'IRAP e le altre imposte indirette, è dovuto il pagamento di un importo pari alla metà dell'aliquota applicabile alle operazioni risultanti dal verbale di constatazione. Il che significa, ad esempio, che se è stata rilevata un'operazione imponibile ai fini IVA ad aliquota ordinaria (20%), il processo verbale può essere definito mediante il pagamento dell'imposta contestata ridotta alla metà (10%) (comma 4, lett. b);
- se nel verbale si fa questione di violazioni concernenti l'omessa effettuazione di ritenute e il conseguente omesso versamento da parte del sostituto d'imposta, ai fini delle definizioni richieste è dovuto il pagamento di una somma pari al 35% delle maggiori ritenute omesse risultanti dal verbale stesso (comma 4, lett. b-ter);
- se, infine, trattasi di rilievi concernenti violazioni formali, per le quali non risulta applicabile la procedura di irrogazione immediata prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, occorre versare il 10% delle sanzioni minime applicabili (comma 4 b-bis)).

L'articolo 15, comma 4, lett. b), per la definizione dei processi verbali di constatazione ai fini IVA, postula la presenza di elementi normalmente necessari per determinare la maggiore imposta correlata ai rilievi verbalizzati. Si ritiene peraltro che rientrano nell'ambito applicativo della norma anche i processi

verbali concernenti l'indebito esercizio della detrazione. In tali ipotesi, l'importo da versare sarà pari alla metà dell'imposta illegittimamente detratta. Ad esempio, qualora sia stata contestata una maggiore detrazione d'imposta dovuta, ad esempio, ad errato calcolo del *pro rata* di cui all'articolo 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si ritiene che anche tali verbali possano essere definiti mediante il pagamento della metà dell'imposta erroneamente detratta.

Avuto riguardo alla *ratio* della disposizione in esame restano esclusi dalla definizione i processi verbali di constatazione da cui risultino operazioni esenti o non soggette ad IVA, sempreché i rilievi non si riflettano sull'esercizio della detrazione e non siano constatate violazioni ai sensi dell'articolo 15, comma 4, lett. b-bis).

Parimenti non sono suscettibili di definizione i processi verbali in cui vengono constatate operazioni non imponibili, atteso che per le stesse non vi è né un'aliquota da ridurre né una conseguente imposta da applicare.

Sono invece suscettibili di definizione (ed introducono una causa di preclusione per l'accesso alle sanatorie di cui agli articoli 7, 8 e 9) i processi verbali in cui si constata la violazione di una norma tributaria comportante l'applicazione della sola sanzione. Rientra in tale ipotesi, ad esempio, la constatazione di acquisti senza fattura di beni e servizi da parte del committente o cessionario, punibile con la sanzione di cui all'articolo 6, comma 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997. In tal caso, trattandosi di sanzione non collegata al tributo, la definizione si perfeziona con il pagamento di una somma pari al 10% della sanzione minima applicabile.

E' il caso di rappresentare, infine, che la definizione in esame non può interessare i processi verbali notificati dopo l'entrata in vigore della finanziaria 2003, né quelli recepiti in avvisi di accertamento notificati al contribuente entro la medesima data.

In sintesi, la definizione dei processi verbali di constatazione si può così riassumere:

Rilievi verbalizzati	Somme dovute
Imposte sui redditi, relative addizionali e imposte sostitutive	18% della somma dei maggiori componenti positivi e minori componenti negativi complessivamente risultanti dal p.v.c.
IRAP, IVA e altre imposte indirette	50% della maggiore imposta dovuta sulla base rilievi formulati nel p.v.c.
Violazioni comportanti sanzioni non collegate al tributo	10% delle sanzioni minime applicabili
Violazioni del sostituto di imposta per omessa effettuazione (e versamento) di ritenute.	35% delle maggiori tenute omesse risultanti dal p.v.c.

In via di interpretazione sistematica si ritiene che sia possibile definire il processo verbale di constatazione per le singole annualità e/o singole imposte oggetto del processo verbale.

Il contribuente ha, pertanto, facoltà di scegliere se definire l'intero processo verbale oppure una delle imposte limitatamente ad un periodo d'imposta.

Resta, comunque, inteso che il contribuente dovrà far riferimento, per le modalità di calcolo e per la determinazione delle somme da versare, al singolo processo verbale, limitatamente alla data di rilascio della copia da parte dell'organo verificatore.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente sia stato interessato da più processi verbali di constatazione, relativamente alla stessa imposta e per lo stesso periodo d'imposta, ciascun processo verbale dovrà essere considerato separatamente per le modalità di calcolo previste dall'articolo 15.

Ai sensi del comma 4, lettera b)-bis, le violazioni per le quali non è applicabile la procedura di irrogazione immediata di cui all'articolo 17 del

decreto legislativo n. 472 del 1997 sono definibili con il pagamento di un importo pari al 10 per cento delle sanzioni minime applicabili. Tale disposizione si riferisce alle sanzioni riguardanti le violazioni c.d. formali, quelle cioè che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, secondo quanto precisato dalla circolare n. 180/E del 10 luglio 1998. Le sanzioni collegate al tributo, che possono essere irrogate contestualmente (immediatamente) all'avviso di accertamento, sono assorbite, infatti, dalla definizione basata sul tributo ai sensi delle lettere a) e b) del comma 4 dell'articolo 15.

Ai sensi del comma 4-bis, non sono definibili le violazioni relative all'emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare di cui al decreto legge 22 febbraio 2002, n. 12 convertito dalla legge 23 aprile 2002, n. 73.

Il comma 4-ter afferma che non è possibile la definizione neppure per i dazi doganali costituenti risorse proprie dell'Unione europea. I dazi doganali sono le imposte dovute per l'importazione, ovvero l'esportazione di merci nel o dal territorio dell'Unione europea, ai sensi del Regolamento del Consiglio europeo 12 ottobre 1992, n. 2913. Tali imposte confluiscono nel bilancio dell'Unione europea quali "risorse proprie" (articolo 2 della Decisione del Consiglio 31 ottobre 1994, n. 94/728/CE) e sono riscosse dagli Stati membri conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, eventualmente adattate alle esigenze della normativa comunitaria.

Per i verbali elevati nei confronti di società di persone, di associazioni professionali o artistiche ovvero dei titolari di imprese coniugali o familiari, la definizione potrà interessare non solo i tributi dovuti da tali soggetti ma anche l'IRPEF dovuta dalle persone fisiche titolari dei relativi redditi di partecipazione. Ciò in quanto la definizione prevista per le imposte dirette, che si perfeziona con il pagamento di una somma pari al 18% delle componenti positive e negative di reddito, non presuppone alcun riferimento alla posizione dei soci.

E' da ritenere tuttavia che la mancata definizione dei rilievi IRPEF da parte della società, non è di ostacolo acchè i soci possano accedere alle sanatorie di cui agli articoli 7, 8 e 9.

10.4 Modalità di pagamento

Il comma 5 prevede che i pagamenti delle imposte dovute per effetto del definizione devono essere effettuati entro il 16 aprile 2003, secondo le modalità ordinarie di versamento, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con esclusione della possibilità di effettuare compensazioni.

Quando gli importi da versare per la definizione eccedono, per le persone fisiche, la somma di 3000 euro e, per gli altri soggetti, la somma di 6000 euro, il medesimo comma 5 prevede che gli importi eccedenti, maggiorati degli interessi legali decorrenti dal 17 aprile 2003, possono essere versati in due distinte rate di pari importo, entro:

- il 30 novembre 2003;
- il 20 giugno 2004.

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 15 l'omesso versamento delle eccedenze non determina la decadenza dai benefici previsti per la definizione. A tal proposito, la norma prevede che gli importi non versati nei termini sono iscritti a titolo definitivo nei ruoli affidati al concessionario della riscossione ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973.

L'omesso versamento è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento delle somme non versate, ridotto alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza medesima; sono dovuti, inoltre, gli interessi legali. Dall'iscrizione a ruolo consegue l'applicazione delle regole ordinarie in materia di riscossione coattiva di cui al riferito decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1972.

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

Inoltre, il comma 6 prevede che la definizione non si perfeziona se è fondata su dati non corrispondenti a quelli contenuti negli avvisi di accertamento, negli inviti a comparire e nel processo verbale di constatazione.

10.5 Effetti

Il perfezionamento della definizione, ai sensi del comma 7, comporta la non punibilità per i reati tributari previsti dagli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del decreto legislativo n. 74 del 2000, nonché per i reati previsti dagli articoli 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491-bis e 492 del codice penale e dagli articoli 2621, 2622 e 2623 del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare uno dei menzionati reati tributari previsti dal riferito decreto legislativo n. 74, ovvero per conseguirne il profitto, e siano riferiti alla “*stessa pendenza o situazione tributaria*”.

Con disposizione inserita al secondo periodo del comma 7 è chiarito che la definizione di cui all’articolo 15 esclude, altresì, l’applicazione delle sanzioni accessorie previste dagli articoli 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e dall’articolo 21 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Per quanto concerne, in particolare, la sanzione accessoria di cui all’articolo 12, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, che prevede la sospensione della licenza o dell’autorizzazione all’esercizio dell’attività ovvero dell’esercizio dell’attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi dopo che siano state accertate tre violazioni dell’obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale nell’arco di un quinquennio, si ritiene che la stessa non deve essere applicata se per effetto della definizione del verbale avente ad oggetto tali violazioni, viene meno il presupposto della triplice violazione nel quinquennio.

Lo stesso dicasi qualora il contribuente, al di fuori dei casi previsti dall’articolo 15, abbia presentato dichiarazione ai sensi dell’articolo 9: anche in tal caso, per effetto della definizione, le violazioni dell’obbligo di emissione dello scontrino commesse negli anni per i quali è presentata la dichiarazione non

possono essere computate tra le tre violazioni commesse nell'arco del quinquennio rilevanti ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria in oggetto.

10.6 Sospensione dei termini

A norma dell'ultimo comma dell'articolo 15 sono sospesi, dalla data di entrata in vigore della finanziaria 2003 (1° gennaio 2003) e fino al 18 aprile 2003, i termini:

- per proporre ricorso avverso gli avvisi di accertamento oggetto di definizione;
- per il perfezionamento della definizione di cui al citato decreto legislativo n. 218 del 1997, in relazione agli inviti al contraddittorio.

In particolare, sono sospesi i termini per la presentazione dei ricorsi giurisdizionali avverso 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.

Sono, altresì, sospesi i termini per gli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11 CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI

La finanziaria 2003 ha previsto all'articolo 16 la possibilità di definire le liti fiscali pendenti.

La lett. i) dell'articolo 5-*bis*, recante "*modifiche alla legge 27 dicembre 2002, n. 289*", inserito in sede di conversione nel decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, ha apportato rilevanti modifiche al predetto articolo 16.

Con la presente circolare, che comporta una sostanziale revoca di quanto riportato al paragrafo 10 della circolare 15 gennaio 2003, n. 3/E e nelle risposte ai quesiti relativi all'articolo 16 riportati nella circolare 5 febbraio 2003, n. 7/E, si forniscono chiarimenti ed istruzioni in ordine alla chiusura delle liti fiscali concernenti rapporti tributari di competenza dell'Agenzia delle entrate in base al testo dell'articolo 16 così come modificato per effetto delle disposizioni introdotte dalla legge di conversione del decreto-legge n. 282 del 2002.

Ai sensi dell'articolo 15 della legge 23 agosto 1988, n. 400, le modifiche entreranno in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della legge di conversione.

Sono definibili le liti fiscali pendenti alla data del 1° gennaio 2003 dinanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio. Sono quindi incluse anche quelle pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione.

La definizione può essere effettuata mediante il pagamento entro il 16 aprile 2003 di una somma pari a 150 euro, se il valore della lite è di importo fino a 2.000 euro, ovvero, per le liti di importo superiore, di una somma pari al 10% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria, al 50% di detto valore in caso di soccombenza del contribuente e al 30% nel caso in cui la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata resa alcuna pronuncia sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

Per ciascuna lite l'interessato presenta, lo stesso giorno del pagamento o successivamente, ma non oltre il 21 aprile 2003, una distinta domanda in carta libera.

Le modalità di versamento delle somme dovute per la definizione e di presentazione della relativa domanda verranno determinate con provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

Il predetto articolo 16 non prevede particolari cause soggettive di esclusione né riconnette alla chiusura della lite effetti rilevanti sul piano penale.

11.1 Ambito di applicazione

Le liti definibili sono quelle attualmente attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Le stesse categorie di liti sono definibili anche nel caso in cui siano ancora pendenti davanti al giudice ordinario perché instaurate prima della modifica apportata all'articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, dall'articolo 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, entrata in vigore il 1° gennaio 2002. In relazione a queste liti si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare 21 marzo 2002, n. 25/E.

Sono quindi suscettibili di chiusura le liti fiscali pendenti alla data del 1° gennaio 2003, anche a seguito di rinvio, dinanzi:

- alle Commissioni tributarie provinciali, regionali, di primo e secondo grado di Trento e Bolzano e centrale;
- al Giudice ordinario, compresa la Cassazione.

La definizione in esame ha per oggetto esclusivamente le controversie riguardanti rapporti tributari di competenza di uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, a prescindere dalla circostanza che la lite attenga a tributi erariali o meno. Conseguentemente non è esclusa, ad esempio, la definibilità delle controversie di competenza dell'Agenzia delle entrate in materia di IRAP e di addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

11.1.1 Tasse

Sono definibili anche le liti concernenti le tasse, ritenendosi che l'articolo 16, comma 3, lett. c), utilizzi la parola "*imposta*", riferendosi genericamente alla pretesa manifestata dall'Amministrazione finanziaria e che forma oggetto della lite fiscale. Tale convincimento trova sostegno nella circostanza che lo stesso articolo 16 utilizza – più volte - anche la parola "*tributo*".

11.1.2 Contributo al servizio sanitario nazionale

Per le stesse motivazioni possono essere definite anche le controversie riguardanti il contributo al servizio sanitario nazionale, considerato che in materia di accertamento, riscossione e contenzioso si applica la disciplina prevista per le imposte sui redditi e che tale contributo rientra, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nella giurisdizione delle Commissioni tributarie.

11.1.3 Contributi e premi previdenziali ed assistenziali

Gli avvisi di accertamento relativi alle dichiarazioni dei redditi presentate dal 1° gennaio 1999 recano, oltre alle imposte accertate, anche i contributi e premi previdenziali ed assistenziali liquidati in base al maggior imponibile accertato. Infatti, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, detti contributi sono accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi.

Nelle avvertenze riportate sugli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle entrate è specificato che, in assenza di definizione mediante accertamento con adesione o in caso di rinuncia all'impugnazione, "*il maggior contributo accertato, i relativi interessi, nonché le conseguenti sanzioni, saranno dovuti sulla base di un atto emesso dall'INPS, autonomamente impugnabile*".

Ne discende che le controversie riguardanti tali contributi devono essere instaurate nei confronti degli enti previdenziali.

Le liti in cui è parte l’Agenzia delle entrate pertanto non concernono i predetti contributi e premi dovuti agli enti previdenziali.

Ciò comporta che ai fini della determinazione del valore della lite fiscale definibile ai sensi dell’articolo 16 non vanno considerati i maggiori contributi e che la definizione non produce effetti in ordine agli stessi.

L’articolo 15 della finanziaria 2003, invece, consente espressamente di definire gli accertamenti e gli inviti al contraddittorio anche per la parte concernente i contributi relativi al maggior imponibile accertato. Questo differente trattamento trova giustificazione nel fatto che i tributi e i contributi sono soggetti ad un’unitaria disciplina solo nelle fasi dell’accertamento, della liquidazione e della riscossione, e non in quella contenziosa.

11.1.4 Tasse automobilistiche

Sono inoltre definibili le liti pendenti in materia di tasse automobilistiche, nei casi in cui la gestione del contenzioso sia ancora attribuita all’Agenzia delle entrate.

Come già chiarito, infatti, rientrano nell’ambito di applicazione dell’articolo 16 le controversie “*in cui è parte l’Amministrazione finanziaria dello Stato*”, a prescindere dalla circostanza che la lite attenga a tributi erariali o meno.

11.1.5 Tributi locali

Le controversie in materia di tributi gestiti dalle regioni e dagli enti locali sono invece disciplinate dall’articolo 13 della finanziaria 2003, recante “*Definizione dei tributi locali*”.

A tale proposito si aggiunge che l’Amministrazione finanziaria dello Stato è sempre estranea al rapporto avente ad oggetto questi ultimi tributi, per cui essa non ha titolo per partecipare al contenzioso concernente detto rapporto tributario, che riguarda esclusivamente l’ente locale e il contribuente. In tal senso

si è espressa la Cassazione – sezioni unite civili – con sentenza 22 ottobre 2002, n. 14896.

Pertanto, per le liti pendenti sui tributi amministrati dagli enti locali, la definizione prevista dall'articolo 16 in commento è inapplicabile anche nelle ipotesi in cui sia stato instaurato un procedimento giurisdizionale avverso la decisione amministrativa emessa su ricorso gerarchico improprio, chiamando in causa erroneamente la struttura dell'Amministrazione finanziaria che ha adottato la decisione medesima.

In siffatti procedimenti, parte pubblica sostanziale è, infatti, il solo ente locale titolare del tributo, alla cui gestione l'organo che ha emesso la decisione impugnata è del tutto estraneo e, quindi, non ha alcun interesse, diretto o indiretto, all'eventuale prosecuzione della controversia.

11.1.6 Canone di abbonamento alla televisione

Ai canoni di abbonamento alla radio e alla televisione e alle relative tasse sulle concessioni governative si applica esclusivamente la specifica sanatoria prevista dall'articolo 17, comma 1 della finanziaria 2003, la quale trova applicazione *“anche nelle ipotesi in cui vi sia un procedimento ... giurisdizionale in corso”*.

Le controversie concernenti tali canoni non sono pertanto definibili ai sensi dell'articolo 16.

11.2 Nozione di lite pendente

Sono definibili le liti fiscali pendenti, anche a seguito di rinvio, al 1° gennaio 2003.

Ai fini dell'applicazione dell'articolo 16, perché la lite sia considerata pendente è sufficiente che sia stato proposto il ricorso ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo n. 546 del 1992, ancorché alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione tributaria adita, a condizione,

s'intende, che non sia ancora decorso il termine di trenta giorni per costituirsi in giudizio.

Anche per la definizione delle liti pendenti dinanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria è sufficiente che sia stato notificato l'atto di citazione.

Per quanto riguarda il giudizio di legittimità la condizione richiesta è che alla data del 29 settembre 2002 non sia stata depositata sentenza della Suprema Corte, salvo che si tratti di cassazione con rinvio.

La definizione è ammessa anche nel caso in cui al 1° gennaio 2003 pendevano i termini per impugnare la pronuncia resa dai Giudici di merito e, inoltre, nel caso in cui una pronuncia sia divenuta definitiva nel periodo compreso fra il 30 settembre ed il 31 dicembre 2002.

11.2.1 Liti pendenti in Cassazione

Le cause pendenti innanzi alla Corte di Cassazione possono essere definite se alla data del 29 settembre 2002 non sia stata depositata la sentenza. Infatti, la pubblicazione della sentenza di cassazione attraverso il deposito presso la cancelleria individua la fase terminale del processo.

Ovviamente il giudizio si considera concluso solo se la Cassazione non ha disposto il rinvio, trattato nel paragrafo successivo.

11.2.2 Liti pendenti a seguito di rinvio

Sono definibili anche le liti fiscali pendenti a seguito di rinvio davanti alle Commissioni tributarie o all'Autorità giudiziaria ordinaria di merito.

Considerato che il secondo periodo del comma 6 sospende, tra l'altro, i termini di riassunzione, si deve ritenere che è consentita la chiusura nelle ipotesi in cui sia stato disposto il rinvio, sia da parte della Cassazione che dei giudici di merito, anteriormente alla data del 1° gennaio 2003, qualora - alla stessa data - non siano ancora spirati i termini per la riassunzione. Per espresso disposto normativo, infatti, la sospensione dei termini interessa tutte le controversie suscettibili di definizione.

11.2.3 Definizione in pendenza dei termini di impugnazione

Come si desume dalla complessiva lettura delle disposizioni recate dall'articolo 16, la lite si considera pendente se al 1° gennaio 2003 non erano decorsi i termini di impugnazione della pronuncia resa dai Giudici di merito.

Va aggiunto che il comma 6 prevede la sospensione dei termini di impugnazione, i quali, ove il ricorrente non definisca la lite, riprenderanno a decorrere dal 1° luglio 2003.

Il comma 3, lett. a), considera espressamente pendente la lite fiscale per la quale l'atto introduttivo del giudizio, sia in primo grado sia in quelli successivi, sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non definitiva alla data del 1° gennaio 2003.

Da tale disposto deriva che l'esistenza di cause di inammissibilità non rileva ai fini della definibilità della lite, finché la stessa sia pendente. Più in generale si ritiene che non è richiesta la pendenza della lite sul rapporto sostanziale, essendo ammessa la chiusura in tutte le ipotesi in cui sussista l'obbligo per il giudice di emanare un provvedimento decisorio della lite stessa, a prescindere dall'eventualità che l'atto introduttivo sia affetto da vizi comportanti invalidità o inammissibilità ostative all'esame nel merito.

A tale regola fanno eccezione i casi (piuttosto rari) di inesistenza dell'atto introduttivo per mancanza dei requisiti minimi di forma e di contenuto indispensabili a ricondurre lo stesso nell'ambito delle previsioni delle norme processuali (v. Cass. 7 febbraio 2001, n. 1700).

In proposito si ricorda che la mancanza di sottoscrizione rientra fra le cause di inammissibilità – e non di inesistenza - del ricorso alla Commissione tributaria, come previsto espressamente dall'articolo 18, comma 4 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

11.2.4 Pronunce divenute definitive alla data di entrata in vigore della finanziaria 2003.

L'articolo 16, comma 3, lett. a) ultima parte, aggiunge che *“si intende, comunque, pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato”*.

La norma in argomento, quindi, consente eccezionalmente la definizione anche qualora sia intervenuta una pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso tra il 30 settembre e il 31 dicembre 2002.

Ai soli fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 16 della finanziaria 2003, il legislatore ha considerato *“liti pendenti”* anche quelle aventi ad oggetto un rapporto tributario divenuto definitivo nel succitato periodo a causa della mancata impugnazione ovvero della non impugnabilità della relativa pronuncia.

Pertanto, il valore della lite da assumere a base della liquidazione del costo della definizione, andrà, anche in questo caso, determinato con riferimento alla contestazione nel primo grado del giudizio.

Infatti, per consentirne la definizione, il disposto in parola ha fittiziamente considerato le predette pronunce nella condizione in cui si trovavano alla data del 29 settembre 2002, alla quale occorre fare riferimento per la determinazione delle somme dovute.

Sebbene il legislatore abbia utilizzato il termine *“sentenza”*, si esprime l'avviso che il disposto in esame si applichi ad ogni provvedimento definitorio del giudizio, comprese quindi le decisioni della Commissione centrale e i decreti presidenziali non definitivi alla predetta data.

Occorre precisare che tale disposizione non comporta la riapertura dei termini di impugnazione delle pronunce in questione, bensì soltanto un ampliamento delle liti definibili. Infatti, la sospensione dei termini di impugnazione prevista dal comma 6 è riferibile esclusivamente a quelli pendenti al 1° gennaio 2003, data di entrata in vigore della finanziaria 2003.

11.3 Liti definibili

Possono essere definite ai sensi della normativa in commento le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione.

11.3.1 Silenzio-rifiuto o diniego di rimborso

Non possono essere definite ai sensi dell'articolo 16 le controversie concernenti il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi.

Il comma 5 stabilisce che le somme versate per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite si scomputano dalle somme dovute per effetto della richiesta di definizione. Inoltre, in ipotesi di pronuncia provvisoriamente esecutiva favorevole al contribuente, vengono rimborsate le eventuali eccedenze rispetto alle somme scomputate.

Si ritiene che il disposto normativo appena richiamato non si applichi alle somme che formano oggetto di istanze di rimborso per i seguenti motivi:

- le somme scomputabili ed eventualmente rimborsabili a cui si riferisce il comma 5 sono quelle versate dopo la notifica del provvedimento di imposizione o di irrogazione delle sanzioni e dovute anche se lo stesso provvedimento non è divenuto definitivo. Invece, le somme richieste in restituzione perché ritenute non dovute sono state pagate mediante versamento diretto e non in esecuzione di un provvedimento di imposizione impugnato;
- in materia di rimborsi l'obbligo della restituzione a carico dell'Amministrazione finanziaria sorge solo in caso di soccombenza che si sia resa definitiva, come chiarito dalla circolare 30 novembre 1999, n. 224/E. Conseguentemente non vi è interesse del contribuente a definire una lite pendente concernente un'istanza di rimborso, considerato che solo la pronuncia favorevole definitiva costituisce titolo per la restituzione;

- le cause di rimborso non concernono una pretesa dell'Amministrazione finanziaria di maggiori tributi o sanzioni amministrative, ma un'istanza di restituzione di somme assunte come indebitamente versate dal contribuente.

11.3.2 Diniego o revoca di agevolazioni

L'articolo 16 presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute. Tale valore è dato dai tributi (o dalle sanzioni quando queste non siano collegate ai tributi) accertati dall'ufficio e contestati con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Una vertenza che riguardi esclusivamente la spettanza di un'agevolazione non può essere conseguentemente definita poiché in essa non si fa questione di un tributo preteso dall'Amministrazione finanziaria in base al quale determinare la somma dovuta.

La lite è tuttavia definibile qualora con il provvedimento impugnato l'Amministrazione finanziaria non si sia limitata a negare o revocare l'agevolazione tributaria, ma contestualmente abbia accertato e richiesto anche il tributo o il maggiore tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni conseguentemente dovuti.

11.3.3 Avvisi di liquidazione, ingiunzioni e ruoli

Non sono definibili l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo, in considerazione della natura di tali atti, non riconducibili nella categoria degli "atti impositivi", in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori.

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

Si deroga a tale principio qualora uno dei predetti atti assolva anche funzione "impositiva", oltre che di liquidazione e riscossione.

Non possono essere definite nemmeno le liti aventi ad oggetto gli avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Al riguardo, la prassi dell'Amministrazione finanziaria ha escluso la definibilità dei predetti avvisi in quanto, non incidendo essi sulla rettifica del valore dichiarato, assolvono una funzione meramente liquidatoria (circolare 24 marzo 1995, n. 88/E; risoluzione 4 settembre 2002, n. 288/E).

Negli stessi termini si è espressa la Corte di Cassazione in riferimento alla chiusura delle liti fiscali pendenti disciplinata dall'articolo 2-*quinquies* del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656. In particolare, la Suprema Corte ha chiarito *“che la norma, alla luce del testuale riferimento agli atti impositivi e alla ratio propria di ogni disciplina di definizione agevolata (riduzione del contenzioso con incassi per l'erario immediati, anche se eventualmente inferiori a quelli conseguibili in esito alla decisione delle cause), riguarda le liti pendenti su pretese creditorie dell'Amministrazione, ulteriori rispetto a quelli discendenti dagli elementi indicati o richiamati dallo stesso contribuente per la determinazione dell'imposta e, dunque, non trova applicazione per le contese che investano atti liquidatori e si esauriscano in un controllo sui criteri di quantificazione dell'obbligazione tributaria”* (cfr. Cass. 19 dicembre 2000, n. 15933).

Il richiamato orientamento del giudice di legittimità è del tutto costante (Cass. 26 giugno 1999, n. 6611; 5 gennaio 2000, n. 64; 30 maggio 2001, n. 7410; 19 marzo 2002, n. 3957; 3 maggio 2002, n. 6345).

11.3.4 Omessi versamenti di tributi

Sono parimenti escluse dalla chiusura ex articolo 16 le liti concernenti l'omesso versamento di tributi.

In particolare, non sono definibili le liti aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta nelle

dichiarazioni presentate, ma non versate. I controlli sui predetti versamenti sono disciplinati espressamente dalla lett. f) del comma 2 dell'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte dirette e l'IRAP, e dalla lett. c) del comma 2 dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per l'IVA.

Il recupero delle predette imposte non versate non costituisce atto impositivo che presuppone la rettifica della dichiarazione, ma atto di mera riscossione di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione.

11.3.5 Ruoli emessi a seguito della rettifica delle dichiarazioni in sede di liquidazione e controllo formale

Oltre al controllo dei versamenti di cui al precedente paragrafo, le disposizioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, disciplinanti la liquidazione e il controllo formale delle dichiarazioni, consentono, nelle ipotesi previste, di procedere alla rettifica delle dichiarazioni e di iscrivere a ruolo le imposte dovute in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dai contribuenti.

In tali casi il ruolo assolve anche ad una funzione di provvedimento impositivo, affatto diversa dal recupero di imposte dichiarate e non versate che rilevano come meri atti di riscossione.

Si pensi alla riduzione o all'esclusione di deduzioni e detrazioni mediante la procedura di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 ovvero alle correzioni effettuate ai sensi dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Poiché consegue alla rettifica della dichiarazione, tale ruolo non è da confondere con l'atto di mera liquidazione dell'imposta, quest'ultima essendo stata già dichiarata, liquidata e versata dal contribuente.

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

Nel caso in cui, invece, prima della presentazione della domanda il contribuente abbia già pagato la cartella, non vi è sostanzialmente interesse alla definizione, in quanto, a mente del comma 5 e fatta salva l'ipotesi in cui sia già intervenuta la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria, non si fa luogo a rimborso.

11.3.6 Precedenti definizioni agevolate

Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 16 i rapporti tributari e le liti che hanno usufruito di precedenti definizioni agevolate e neppure le liti connesse alla corretta applicazione delle stesse, quali quelle concernenti il rigetto di una precedente domanda di definizione agevolata ovvero l'esatta determinazione delle somme dovute dal contribuente ai fini della definizione agevolata.

In tal senso si è espressa la Corte di cassazione secondo cui le disposizioni sui condoni escludono *“la possibilità di fruire del beneficio in quelle situazioni che avrebbero comportato una pura e semplice dismissione di un diritto che, quanto meno in via generale ed astratta, si presentava certo ed esigibile”* (Cass. 6 maggio 2002, n. 6462; conforme 7 maggio 1997, n. 3979).

11.3.7 Definizione nei casi di parziale acquiescenza nei confronti dell'atto impugnato

Nel caso in cui con un unico provvedimento o con provvedimenti separati l'ufficio abbia richiesto il pagamento del tributo e delle sanzioni amministrative ad esso collegate e il contribuente abbia prestato acquiescenza in ordine al tributo richiesto, limitando pertanto la contestazione in primo grado

soltanto alle sanzioni, per il calcolo dell'importo dovuto ai fini della definizione occorre fare riferimento esclusivamente alle sanzioni contestate.

Sulla base di un'interpretazione conforme alla *ratio* della norma, sembra corretto ammettere anche in tal caso il contribuente alla definizione della lite, estendendo alla fattispecie in esame il trattamento proprio delle controversie riguardanti i provvedimenti di irrogazione di sanzioni non collegate al tributo.

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

11.3.8 Liti concernenti sanzioni amministrative collegate al tributo

Ove con provvedimento separato siano state irrogate sanzioni collegate a un tributo non più in contestazione, perché, ad esempio, la relativa controversia autonomamente instaurata non è più pendente, è consentito, per le stesse motivazioni esposte nel paragrafo precedente, chiudere la relativa lite avendo riguardo all'ammontare delle sanzioni.

Si esprime lo stesso avviso in relazione al caso in cui la lite abbia ad oggetto sanzioni amministrative collegate al tributo irrogate a soggetto diverso dal contribuente (ad esempio, amministratore, rappresentante, dipendente).

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

11.3.9 Sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari

Si ritiene, inoltre, che siano definibili le liti pendenti dinanzi al Giudice tributario o ordinario concernenti sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari. Si tratta - come specificato nella citata circolare n. 25/E del 2002, alla quale si rinvia - di quelle sanzioni che, anche se non strettamente

correlate alla violazione di norme tributarie, sono comunque connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all'ordinamento giuridico-tributario e attinenti alla gestione dei tributi.

Oltre alle controversie riguardanti le sanzioni amministrative indicate a titolo esemplificativo nella circolare n. 25/E del 2002, si devono ritenere definibili anche quelle aventi ad oggetto le sanzioni irrogate, ai sensi dell'articolo 17, comma ottavo, della legge 2 dicembre 1975, n. 576, all'azienda di credito delegata al pagamento dei tributi nel caso di tardivo versamento all'erario.

Le stesse considerazioni valgono per le sanzioni irrogate alle società per omessa comunicazione degli utili corrisposti ai possessori dei titoli azionari delle stesse (mod. RAD) di cui agli articoli 7 e 14 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745.

Restano invece escluse le penalità aventi natura privatistica previste in convenzioni o atti negoziali.

11.3.10 Decisioni amministrative

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

11.4 Valore della lite e lite autonoma

Il valore della lite va individuato sulla base del tributo o maggior tributo accertato o, nel caso di impugnazione parziale, sulla base del tributo o del maggior tributo contestato, con esclusione degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento. Infatti, il valore da assumere a base del calcolo per la definizione

è sempre costituito dall'importo del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo nella misura in cui sono stati contestati con l'atto introduttivo del giudizio in primo grado, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia.

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

Resta fermo quanto già chiarito nel precedente paragrafo dedicato alle liti definibili in relazione ad alcune ipotesi particolari di contenzioso sulle sanzioni collegate al tributo.

Ai sensi del comma 3, lett. c) dell'articolo in commento *“il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati”*; alla precedente lett. b), è previsto che per lite autonoma si intende quella relativa ad ogni singolo avviso di accertamento, provvedimento di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione.

Pertanto, ove con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati più provvedimenti, il valore della lite dovrà essere calcolato per ogni singolo atto in contestazione.

Inoltre, se nel provvedimento impositivo è compresa l'INVIM, il valore di tale imposta o maggiore imposta accertata costituisce, ai sensi dell'articolo 16, comma 3, lett. b), oggetto di lite autonoma rispetto agli altri tributi richiesti con il medesimo atto (imposte di registro, ipotecaria e catastale, che vanno sommate per determinare il valore della lite relativo alle stesse).

E' altresì irrilevante l'eventuale riunione di più giudizi, in quanto il valore da considerare è sempre quello relativo alla lite inizialmente instaurata.

La definizione ha per oggetto il contenuto complessivo di ogni singola controversia, non essendo ammessa la definizione parziale, riferita cioè ad una sola parte della materia del contendere, così come circoscritta dall'atto introduttivo del giudizio. Nel determinare il valore della lite occorre, in

particolare, tenere conto di tutti i tributi (e delle sanzioni agli stessi non collegate) in contestazione, compresi addizionali e IRAP. Rileva a tal fine anche il contributo al servizio sanitario nazionale.

Fanno eccezione le ipotesi in cui una lite autonoma ha per oggetto sia rapporti tributari definibili che rapporti non definibili. Esclusivamente in queste situazioni è possibile chiudere parzialmente la lite, determinando il valore della stessa senza considerare i tributi e le sanzioni non definibili.

In questo caso il giudizio prosegue per la parte relativa a questi ultimi.

11.4.1 Rettifica di perdite

Specifici profili problematici presenta la determinazione del valore delle liti aventi ad oggetto la rettifica di perdite dichiarate ai fini delle imposte sui redditi.

Qualora, a seguito della rettifica delle perdite, l'atto di accertamento evidenzi comunque delle imposte dovute, per determinare il valore della lite si fa riferimento alle stesse.

Ove, invece, la rettifica delle perdite non abbia comportato accertamento di imposte, il valore della lite rilevante ai fini della definizione è determinato sulla base dell'imposta "virtuale", che si ottiene dall'applicazione delle aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata. Ad esempio, in relazione ad un avviso di accertamento emesso per rettificare in diminuzione una perdita dichiarata ai fini IRPEG da una società per azioni, l'aliquota proporzionale prevista dall'articolo 91 del TUIR per l'annualità oggetto di accertamento andrà applicata sulla differenza come sopra determinata. Invece, nel caso in cui sia stata rettificata una perdita dichiarata ai fini IRPEF troveranno applicazione le aliquote progressive per scaglioni previste per l'anno accertato dall'articolo 11 del TUIR.

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

11.5 Coobbligati

Relativamente alle controversie che riguardano una pluralità di soggetti (ad esempio, alienante e acquirente, coeredi, coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta) interessati dallo stesso atto impugnato o dalla stessa lite autonomamente definibile, possono configurarsi i seguenti casi:

- a. pendenza di un'unica lite nella quale siano costituiti tutti gli interessati;
- b. pendenza di distinte liti aventi ad oggetto lo stesso atto, instaurate separatamente da tutti gli interessati;
- c. presentazione di ricorso solo da parte di alcuni degli interessati.

Nell'ipotesi *sub a)* si configura un'unica lite e, pertanto, la regolarità della definizione da parte di uno degli interessati produce automaticamente l'effetto dell'estinzione della controversia anche nei confronti degli altri soggetti.

Nell'ipotesi *sub b)*, pur configurandosi più liti fiscali, la regolarità della definizione da parte di uno degli interessati produce l'effetto dell'estinzione anche delle altre controversie. Ciò può accadere, ad esempio, in materia di imposta di registro, nell'ipotesi in cui l'avviso di rettifica avente ad oggetto lo stesso contratto di cessione di azienda sia stato impugnato separatamente da acquirente e venditore, con l'instaurazione di separati giudizi pendenti.

Per quanto attiene all'aspetto processuale, l'ufficio tributario che riceve la domanda prodotta da uno dei soggetti interessati, nel trasmettere al giudice l'elenco delle liti per le quali è stata chiesta la definizione, avrà cura di comunicare la pendenza di altre liti aventi ad oggetto il medesimo rapporto tributario, specificandone la circostanza.

Una volta verificata la regolarità della chiusura della lite, andrà richiesta l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere anche con riguardo alle altre controversie interessate dalla medesima definizione.

Nell'ipotesi *sub c)* la pretesa dell'Amministrazione finanziaria si è resa definitiva soltanto nei confronti di uno o più dei soggetti interessati dall'atto impugnato. In tal caso, l'effetto definitorio dell'iniziativa assunta dal ricorrente impedisce all'Amministrazione di esercitare ulteriori azioni nei confronti degli altri soggetti interessati, fermo restando che non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate.

Si precisa che le liti in materia di imposte sui redditi riguardanti i soci sono autonomamente definibili rispetto a quelle instaurate dalla società di persone per le imposte dovute dalla stessa.

11.6 Somme dovute

Le liti fiscali si definiscono con il pagamento di un importo fisso di 150 euro se il valore della lite non supera 2.000 euro. In questo caso non rilevano le pronunce eventualmente rese.

Qualora detto valore superi 2.000 euro, sono dovuti i seguenti importi:

- a) 10% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;
- b) 50% del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;
- c) 30% del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa alcuna

pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

11.6.1 Osservazioni preliminari

Preliminarmente è necessario chiarire il significato di alcune espressioni utilizzate dal legislatore nelle disposizioni relative alle somme dovute.

11.6.2 Atto introduttivo del giudizio

Per "*atto introduttivo del giudizio*" si intende sia l'atto introduttivo del giudizio in primo grado, sia le impugnazioni mediante le quali sono stati introdotti i successivi gradi del giudizio.

La predetta espressione, inserita nel contesto della lett. b) del comma 1, assume, infatti, un significato più ampio rispetto a quello attribuibile alla medesima espressione utilizzata all'inizio dello stesso comma 1.

In quest'ultimo caso il legislatore si riferisce all'atto introduttivo del giudizio proposto dal soggetto ammesso a presentare la domanda di chiusura della lite e, quindi, il riferimento è esclusivamente al contribuente e all'atto introduttivo del giudizio in primo grado.

Nella lett. b) del comma 1, invece, la predetta espressione include anche le impugnazioni mediante le quali sono stati introdotti i successivi gradi del giudizio. Diversamente non si giustificerebbe il riferimento, in specie nel numero 1) della predetta lett. b), alla soccombenza in ordine all'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio. E' noto, infatti, che il giudizio tributario in primo grado viene introdotto sempre dal contribuente e che non è ipotizzabile una soccombenza dell'Amministrazione finanziaria per inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio in primo grado.

Lo stesso discorso vale per il comma 3, lett. a), concernente la definizione delle liti pendenti, in cui si parla di proposizione dell'atto introduttivo del giudizio, riferendosi solo al primo grado, e poco dopo di atto introduttivo

dichiarato inammissibile, riferendosi anche alle impugnazioni di pronunce giurisdizionali.

Nella successiva lett. c), infine, l'espressione "*atto introduttivo*" torna ad essere limitata al primo grado.

11.6.3 Pronuncia "resa"

Con riferimento alla "*pronuncia giurisdizionale...resa*" il legislatore attribuisce rilevanza alla data di:

- deposito della pronuncia nel testo integrale;
- deposito del solo dispositivo, qualora sia prevista una pubblicazione dello stesso prima delle motivazioni, come è disposto per le decisioni della Commissione tributaria centrale;
- comunicazione al contribuente di un provvedimento decisorio del giudizio, qualora non ne sia prevista la pubblicazione mediante deposito (come accade, ad esempio, per il provvedimento presidenziale di cui al comma 1 dell'articolo 27 del decreto legislativo n. 546 del 1992).

11.6.4 Pronunce cautelari

Ai fini della determinazione del costo della chiusura non assumono mai rilevanza le pronunce giurisdizionali cautelari, come espressamente disposto dal legislatore. Sono tali le pronunce adottate per evitare che, a causa della durata del processo, una delle parti possa subire danni irreparabili. Un esempio è fornito dalle ordinanze di sospensione dell'atto impugnato adottate ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

11.6.5 Rilevanza delle pronunce rese fino alla data di presentazione della domanda

Sempre ai fini della determinazione della somma dovuta occorre fare riferimento all'ultima o all'unica pronuncia resa alla data di presentazione della domanda di definizione.

Per tale motivo, qualora la causa sia stata già discussa e, quindi, è presumibile che la stessa sia stata anche decisa, è necessario che il soggetto interessato alla definizione verifichi, prima della presentazione della domanda di chiusura, se sia intervenuto o meno il deposito della sentenza o del dispositivo presso la segreteria o la cancelleria dell'ufficio giudiziario. Ciò in quanto la pubblicazione mediante deposito della pronuncia rileva anche se il contribuente non ne abbia ancora ricevuto comunicazione.

11.6.6 Soccombenza

La soccombenza è determinata dal raffronto tra quanto richiesto e quanto deciso dall'organo giurisdizionale adito.

Pertanto, si ha “soccombenza integrale” di una parte processuale quando nessuna delle sue domande viene accolta dal giudice.

11.6.7 Soccombenza parziale

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

Considerato che le somme dovute dipendono dall'esito del giudizio e quindi dalla soccombenza di ciascuna parte, in tal caso troveranno applicazione sia la percentuale del 10 che quella del 50 per cento.

Più precisamente, le suddette percentuali andranno applicate proporzionalmente sul valore della lite - determinato sempre con le regole illustrate nel relativo paragrafo - in base alle seguenti modalità:

- a) il 10 % sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato;
- b) il 50 % sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza del contribuente.

Un esempio può essere utile per chiarire meglio il procedimento da seguire.

Un contribuente ha integralmente impugnato un avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000 euro (con conseguenti sanzioni collegate all'imposta e relativi interessi, non rilevanti ai fini della determinazione del valore della lite).

La sentenza di primo grado ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento, con conferma della legittimità e fondatezza della pretesa limitatamente ad un'imposta pari a 6.000 euro (più sanzioni e interessi relativi).

Il valore della lite è pari all'importo del tributo contestato con l'atto introduttivo in primo grado, vale a dire 10.000 euro.

Il contribuente, per definire la lite, dovrà versare il 10 % di 4.000 euro (imposta annullata dalla sentenza) nonché il 50% di 6.000 euro (imposta confermata dalla sentenza).

Pertanto, verserà complessivamente 3.400 euro (400 + 3.000).

E' opportuno rilevare che la definizione avrebbe lo stesso costo anche se le sanzioni, anziché essere annullate parzialmente, fossero state annullate integralmente, ferma restando la conferma dell'imposta nella misura di 6.000 euro.

Dalle disposizioni dell'articolo 16 si ricava, infatti, il principio secondo cui non influisce sul costo della definizione la soccombenza relativa a sanzioni collegate al tributo, interessi, indennità di mora e spese giudiziali, trattandosi di importi che non rilevano per la determinazione del valore della lite.

11.6.8 Inammissibilità dell'atto introduttivo

La pronuncia di inammissibilità determina la soccombenza del soggetto che ha proposto l'atto di impugnazione dichiarato inammissibile. Pertanto, nel caso, ad esempio, di inammissibilità pronunciata nel giudizio di primo grado, la somma comunque dovuta sarà pari al 50% del valore della lite.

Alle pronunce di inammissibilità vanno equiparati gli esiti del giudizio che hanno una diversa denominazione, ma che producono effetti analoghi (improponibilità, irricevibilità ecc.).

11.6.9 Pronunce giurisdizionali che non determinano soccombenza sul merito ovvero sull'ammissibilità

Considerazioni particolari meritano alcune tipologie di pronunce non rientranti fra quelle individuate dal comma 1, lett. b), dell'articolo 16 della finanziaria 2003. Si tratta in genere di pronunce relative a controversie per le quali è difficilmente configurabile l'interesse del contribuente alla chiusura. Ciò nonostante se ne fa menzione, considerata l'assenza di disposizioni che espressamente ne precludano la definizione.

In presenza di pronuncia di estinzione del processo per rinuncia agli atti del giudizio o per inattività delle parti, le somme dovute saranno determinate in relazione alla precedente pronuncia non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, o, in mancanza, saranno pari al 30% del valore della lite.

Il 30%, infatti, si applica sia nel caso in cui il giudizio, alla data di presentazione della domanda, penda ancora in primo grado sia nel caso in cui non sia stata resa pronuncia sul merito o di inammissibilità alla quale fare riferimento.

Per le pronunce di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, le somme dovute saranno sempre pari al 30% del valore della lite. Infatti, la cessazione della materia del contendere costituisce un'ipotesi di estinzione del processo che determina il venir meno anche delle eventuali pronunce non definitive rese nei precedenti gradi. Invero, accertando che non sussiste più interesse alla decisione della causa nel merito, la pronuncia non acquista efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere in giudizio (v., in tal senso, Cass., ss. uu. civ., 28 settembre 2000, n. 1048; 18 maggio 2000, n. 368).

Qualora il dispositivo contenga sia una declaratoria di parziale estinzione (ad esempio, a seguito di parziale annullamento dell'atto da parte dell'ufficio) sia una decisione sul merito della controversia, andranno applicate in proporzione sia le regole illustrate per la soccombenza sia quelle per l'estinzione.

Si ribadisce infine che, come già chiarito nel paragrafo dedicato alle “liti definibili”, non è consentito avvalersi dell'articolo 16 in caso di estinzione del giudizio dichiarata a seguito di precedenti condoni o definizioni agevolate in genere.

11.6.10 Definizione in pendenza di giudizio di rinvio o del termine di riassunzione

L'articolo 16 prevede, tra l'altro, la possibilità di definire le liti per le quali pende giudizio di rinvio ovvero pende il termine per la relativa riassunzione.

In caso di rinvio al giudice di primo grado le somme dovute per la definizione sono pari al 30 per cento del valore della lite, considerato che la pronuncia di rinvio fa venir meno quelle precedenti.

Del pari è dovuto il 30 per cento del valore della lite nell'ipotesi di rinvio al giudice di secondo grado, in quanto “è principio fermo nella giurisprudenza di legittimità e nella riflessione della pressoché unanime dottrina processualistica che il giudizio di rinvio (...) costituisce una fase nuova ed autonoma, ulteriore e successivo momento del giudizio (...) diretto e funzionale ad una sentenza che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia, riformandola, ma statuisce direttamente ('per la prima volta', così testualmente Cass. n. 5901 del 1994) sulle domande proposte dalle parti” (Cass. 17 novembre 2000, n. 14892; conforme Cass. 6 dicembre 2000, n. 15489; 23 settembre 2002, n. 13833).

Inoltre, è orientamento consolidato del giudice di legittimità – al quale la scrivente intende adeguarsi – quello secondo cui qualora la sentenza di appello sia stata cassata con rinvio, “non sarà mai più possibile procedere in executivis sulla base della sentenza di primo grado ... riformata dalla sentenza d'appello

cassata, potendo una nuova esecuzione fondarsi soltanto, eventualmente, sulla sentenza del giudice di rinvio” (Cass. 13 maggio 2002, n. 6911; in senso conforme, 9 marzo 2001, n. 3475).

11.6.11 Conciliazione giudiziale

E' ammessa la definizione delle liti pendenti interessate da conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992, non ancora perfezionata alla data di presentazione della domanda di chiusura.

Si ricorda che il citato articolo 48 dispone che *“la conciliazione si perfeziona con il versamento ... dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della ... garanzia sull'importo delle rate successive”*.

In tale ipotesi le somme dovute ai fini della definizione sono pari al 30% del valore della lite.

In caso di conciliazione parziale l'articolo 16 trova applicazione per la parte di lite non conciliata. Anche in tal caso, tuttavia, il valore della lite è dato dal tributo contestato con il ricorso.

11.6.12 Scomputo delle somme già versate

Il nuovo comma 5 consente di scomputare dalle somme dovute quelle già versate alla data di presentazione della domanda per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di giudizio o del termine di impugnazione dell'atto o della pronuncia giurisdizionale.

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

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

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

Peraltro, in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria, il comma 5 in esame prevede che si dia luogo alla restituzione delle somme versate per la parte eccedente rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione.

11.6.13 Versamento delle somme dovute

Il versamento delle somme dovute va effettuato entro il 16 aprile 2003 mediante versamento diretto, con esclusione della compensazione disciplinata dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

E' prevista la possibilità di effettuare il pagamento rateale delle somme da versare, in un massimo di sei rate trimestrali di pari importo ovvero, se la somma da versare - al netto delle somme versate in pendenza di lite e scomutate - supera 50.000 euro, in un numero massimo di dodici rate trimestrali, sempre di pari importo. La prima rata deve essere versata entro il 16 aprile 2003 e le altre entro il giorno 16 del terzo mese successivo alla scadenza della rata precedente (16 luglio 2003, 16 ottobre 2003, 16 gennaio 2004 e così via). La somma dovuta per ciascuna rata successiva alla prima deve essere maggiorata degli interessi legali, con decorrenza dal 17 aprile 2003 fino alla data di pagamento.

La definizione resta efficace anche in caso di omesso o ritardato versamento delle rate successive alla prima,.

In questa ipotesi, tuttavia, oltre agli interessi legali dal 17 aprile 2003 fino alla data di effettiva riscossione, è dovuta una sanzione amministrativa pari al 30% delle somme non versate, ridotta alla metà ove il versamento venga eseguito con un ritardo non superiore ai 30 giorni successivi alla scadenza della rata.

Gli importi dovuti a seguito dell'omesso o ritardato pagamento delle rate (rate non versate, sanzioni ed interessi) verranno riscossi mediante iscrizione a

ruolo a titolo definitivo, salvo che vengano pagati con versamento diretto, anche se tardivo.

Le modalità di versamento delle somme fissate dalla nuova versione dell'articolo 16 verranno stabilite, in attuazione del comma 4, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Per ciascuna lite, come già anticipato, l'interessato presenta, lo stesso giorno del pagamento o successivamente, ma non oltre il 21 aprile 2003, una distinta domanda in carta libera, secondo le modalità stabilite nello stesso provvedimento prima richiamato.

11.6.14 Pronuncia resa fra la data di versamento e quella di presentazione della domanda

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

- a) le somme già versate risultano di ammontare superiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato avrà diritto, a seguito della verifica della regolarità della chiusura della lite, alla restituzione delle somme versate in eccesso rispetto a quelle dovute in base alla nuova pronuncia;
- b) le somme già versate risultano di ammontare inferiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato dovrà versare la differenza entro la data di presentazione della domanda.

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

11.7 Somme versate in misura eccedente

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

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

Il legislatore ha disposto il rimborso delle somme versate in pendenza di giudizio nei "*casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato previsti al comma 1, lettera b)*", in tal modo riferendosi esclusivamente alle liti il cui valore è superiore a 2.000 euro ed escludendo, quindi, la possibilità di ottenere il rimborso per le liti il cui valore non supera il predetto importo, in quanto trattate nella precedente lett. a).

Invero, la disposizione che prevede il diritto al rimborso in caso di sentenza favorevole al contribuente nelle liti il cui valore supera i 2.000 euro non appare suscettibile di applicazione al di fuori dell'ipotesi tassativamente contemplata dalla norma, considerato che essa costituisce una deroga al principio fissato dallo stesso comma 5, secondo cui non si dà comunque luogo a rimborso.

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

Per meglio chiarire il meccanismo di applicazione della norma disciplinante il rimborso di somme già versate si riporta il seguente esempio relativo ad un'ipotesi di soccombenza parziale.

Un contribuente ha impugnato un avviso d'accertamento recante maggiore imposta per 10.000 euro, pagando a seguito d'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio 5.000 euro d'imposta e 1.000 euro di interessi.

La sentenza di primo grado ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento, con conferma della legittimità e fondatezza della pretesa limitatamente ad un'imposta pari a 3.000 euro e relativi interessi, pari a 600 euro.

Il valore della lite è pari all'importo del tributo contestato con l'atto introduttivo in primo grado, vale a dire 10.000 euro.

Il contribuente per definire la lite dovrà versare il 10 % di 7.000 euro (imposta annullata dalla sentenza) nonché il 50% di 3.000 euro (imposta confermata dalla sentenza).

Pertanto verserà complessivamente 2.200 euro (700 + 1.500).

Occorre quindi verificare se le somme versate in pendenza di giudizio siano di ammontare superiore a quanto dovuto per la chiusura della lite. Nell'ipotesi in cui le somme già versate siano inferiori all'importo dovuto per la definizione (2.200 euro), il contribuente dovrà versare la differenza. Viceversa, se il contribuente, come nel caso qui ipotizzato, ha versato un importo superiore a quanto dovuto per la definizione, per stabilire se ha diritto, e in che misura, al rimborso dell'eccedenza, si procederà a "liquidare" la sentenza. Si disporrà il rimborso delle somme già versate nella misura in cui risultino non più dovute a seguito dell'ultima pronuncia provvisoriamente esecutiva per legge, al netto della parte scomputata in sede di definizione della lite.

Nel caso ipotizzato occorre procedere come di seguito:

somme iscritte a ruolo e pagate	6.000
somme dovute per la definizione	2.200
Eccedenza	3.800
imposta risultante da sentenza e interessi corrispondenti	3.600
somme da rimborsare	200

Va aggiunto, infine, che, in considerazione di quanto disposto dal comma 5, gli uffici dell'Agenzia, prima di dare esecuzione, a norma dell'articolo 68, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, a pronunce sfavorevoli all'Amministrazione finanziaria, avranno cura di verificare che le somme da rimborsare non siano già state (ovvero non saranno) scomutate dal contribuente in sede di chiusura della lite.

11.8 Acquiescenza parziale e giudicato interno

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

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

Conseguentemente l'articolo 16 non spiega alcuna efficacia in ordine alle somme dovute per effetto:

- a) di acquiescenza parziale sull'atto impugnato;
- b) della formazione di giudicato interno.

In caso di pendenza a seguito di rinvio, si evidenzia che può formarsi giudicato interno anche su una determinata parte della pronuncia di rinvio che, sul punto, abbia confermato le statuizioni del precedente grado di giudizio. Qualora la pronuncia di rinvio sia stata emessa dalla Corte di Cassazione, il rapporto diviene definitivo, alla data del deposito, sui punti della pronuncia parzialmente cassata non investiti dalla sentenza di rinvio.

Si precisa che anche in caso di giudicato interno il valore della lite è dato dall'imposta contestata con l'atto introduttivo del giudizio in primo grado.

11.9 Perfezionamento, efficacia e validità della definizione

La definizione si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta ovvero della prima rata - entro il 16 aprile 2003 - e con la successiva presentazione – entro il 21 aprile 2003 – della relativa domanda al competente ufficio locale dell'Agenzia.

Quest'ultimo adempimento è essenziale ai fini del perfezionamento in quanto, per effetto della facoltà di scomputo delle somme versate in pendenza di lite, la stessa può definirsi, oltre che col versamento di somme inferiori alle percentuali stabilite, anche senza alcun versamento, qualora le somme già versate in pendenza di lite siano di ammontare pari o maggiore di quelle dovute per la definizione. In proposito va inoltre considerato che le sentenze rese fino alla data di presentazione della domanda rilevano ai fini della definizione.

L'omesso o ritardato versamento delle rate successive alla prima non determina invece, come già evidenziato, l'inefficacia della chiusura della lite.

In proposito va però ricordato che, a mente del secondo periodo del comma 8, *“l'estinzione del giudizio viene dichiarata a seguito di comunicazione degli uffici ... attestante la regolarità della domanda di definizione e il pagamento integrale di quanto dovuto”*.

Da una lettura sistematica dell'articolo 16 si desume che gli uffici a cui si riferisce il citato comma 8 sono quelli dell'Amministrazione finanziaria dello Stato competenti in relazione al rapporto tributario oggetto di definizione e che la predetta attestazione di regolarità potrà essere prodotta esclusivamente dopo l'integrale pagamento di quanto dovuto.

A seguito del perfezionamento della definizione, gli Uffici dell'Agenzia disporranno, senza necessità di specifica istanza, la sospensione della riscossione dei ruoli il cui obbligo di pagamento viene meno per effetto della chiusura della lite; successivamente, dopo aver accertato la regolarità della definizione, procederanno allo sgravio dei predetti ruoli non pagati, sempre senza necessità di specifica istanza. Il rimborso, invece, potrà essere disposto eccezionalmente solo

nel caso illustrato sopra nel paragrafo relativo alle somme versate in pendenza di giudizio.

11.10 *Errore scusabile*

Il comma 9 dell'articolo 16 in commento stabilisce che *“in caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio”*.

L'errore potrà ritenersi scusabile nelle ipotesi in cui il soggetto abbia osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e nel calcolo degli importi dovuti.

Salvo il caso di scomputo di somme già versate, non potrà invece ritenersi scusabile, ad esempio, l'errore consistente nel versamento inferiore a 150 euro, in quanto, trattandosi dell'importo minimo determinato dalla norma, appare come errore dovuto a negligenza inescusabile.

La scusabilità dell'errore va dunque riferita alla sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza o di particolare complessità del calcolo ovvero alla mancanza di negligenza nella individuazione della somma dovuta, come potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia determinato le somme dovute senza tener conto della sentenza depositata nello stesso giorno in cui viene presentata la domanda di definizione.

I soggetti interessati ad avvalersi delle definizioni previste dalla finanziaria 2003 possono comunque avvalersi del servizio specifico di informazione e assistenza predisposto dall'Agenzia delle entrate, secondo le modalità illustrate nella circolare n. 4/E del 20 gennaio 2003.

Ove riconosca la scusabilità dell'errore, l'ufficio liquiderà il maggior importo dovuto e inviterà il contribuente ad effettuare il versamento integrativo entro 30 giorni dalla data di ricezione della comunicazione.

Qualora la parte non provveda entro tale termine all'integrazione del pagamento, la chiusura della lite non sarà valida.

11.11 Sospensione dei giudizi

Il comma 6 dell'articolo in esame prevede che i giudizi che possono formare oggetto di definizione sono sospesi dal 1° gennaio al 30 giugno 2003.

Se antecedentemente al 1° gennaio 2003 la data di trattazione della lite è stata già fissata nel suddetto periodo, i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente che dichiara di volersi avvalere delle disposizioni dell'articolo 16. Il mancato esercizio di tale facoltà non comporta decadenza dal diritto di chiudere la lite.

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

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

Dal 1° gennaio 2003 non possono essere fissate trattazioni in date ricadenti nel primo semestre 2003.

Le liti per le quali è stata chiesta la definizione, inserite negli elenchi che saranno trasmessi entro il 31 ottobre 2003 dagli uffici dell'Agenzia agli organi giurisdizionali, sono sospese fino al 31 luglio 2004.

La circostanza che la sospensione dei giudizi sia limitata al primo semestre 2003, mentre il termine di trasmissione degli elenchi relativi alle liti con domanda di chiusura – da cui consegue l'ulteriore sospensione fino al 31 luglio 2004 - è fissato al 31 ottobre successivo, comporta che il processo sospeso potrà essere riattivato dal 1° luglio 2003, ma che dovrà essere sospeso nuovamente in

presenza di comunicazione che il contribuente si è avvalso dell'articolo 16. Ovviamente se tale circostanza risulta già alla data del 1° luglio il processo non potrà essere riattivato.

Al fine di favorire le esigenze di economia processuale gli uffici dell'Agenzia trasmetteranno gli elenchi di cui si tratta il più celermente possibile. Nel caso in cui venga fissata la trattazione di una controversia per la quale è stata chiesta la definizione, l'ufficio locale comunicherà con le modalità di rito tale fatto.

11.12 Sospensione dei termini

Inoltre, per le liti che possono essere definite, l'ultimo periodo che è stato aggiunto al comma 6 prevede che sono sospesi, a favore di tutte le parti processuali, dal 1° gennaio al 30 giugno 2003 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, nonché i termini per la costituzione in giudizio.

L'elencazione operata dal legislatore è tassativa; tuttavia si esprime l'avviso che la sospensione opera anche a favore di quegli atti che, pur avendo una denominazione diversa, rientrano nella stessa categoria giuridica di quelli espressamente indicati. Sulla scorta di questo principio la sospensione rileva, ad esempio, anche per il reclamo contro i provvedimenti presidenziali di cui all'articolo 28 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

La sospensione dei termini così come disciplinata a seguito delle modifiche alla finanziaria 2003 ha una portata più ampia rispetto a quella originaria di cui al soppresso comma 7 dell'articolo 16, che era limitata all'impugnazione delle sentenze.

Questo ampliamento si ritiene che abbia effetto retroattivo, in considerazione del fatto che si applica comunque alle liti pendenti alla data del 1° gennaio 2003.

Al riguardo è sufficiente un solo esempio. Se un contribuente ha notificato un ricorso il 31 dicembre 2002 la lite si considera definibile, ma non

avendo l'originario articolo 16 sospeso il termine di costituzione in giudizio, la stessa andava effettuata, a mente dell'articolo 22 del decreto legislativo n. 546 del 1992, entro il 30 gennaio 2003. Qualora il ricorrente non avesse eseguito tempestivamente il predetto adempimento, la sospensione del termine per costituirsi in giudizio ora introdotta risulterebbe inutile se non la si ritenesse retroattiva, considerato che la modifica entrerà in vigore dopo la scadenza del termine.

Se non si attribuisse effetto retroattivo alla disposizione in parola verrebbe meno la *ratio* della norma. In particolare, per quanto riguarda la costituzione in giudizio del ricorrente la stessa risulterebbe del tutto inutile, considerato che il termine, come già detto, è di trenta giorni ed è cominciato a decorrere in tutti i casi in data che non può essere successiva al 1° gennaio 2003.

L'esposto orientamento trova sostegno nelle sentenze 22 giugno 2001, n. 8578 e 22 dicembre 2000, n. 16085 della Suprema Corte, che, in relazione all'analogo disposto dell'articolo 1 del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1995, n. 349, si è espressa in tal senso, riconoscendo efficacia retroattiva alla sospensione dei termini recata da quella norma.

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

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

Diversamente, alla pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso tra il 30 settembre ed il 31 dicembre 2002 non è applicabile la disposizione speciale in esame, in quanto la stessa non è impugnabile, come chiarito precedentemente al paragrafo dedicato a tali pronunce. Solo in questo caso l'eventuale provvedimento di rigetto della definizione della lite potrà essere

impugnato, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, lett. h), del decreto legislativo n. 546 del 1992, innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente.

Sebbene il legislatore utilizzi il termine "sentenza", si esprime l'avviso che il disposto di cui all'ultimo periodo del comma 8 si applichi ad ogni provvedimento definitivo del giudizio.

Non c'è analoga disposizione invece per la riassunzione e per la costituzione in tutti i gradi del giudizio, per cui si ritiene che le stesse vanno effettuate entro i termini ordinari, tenendo conto del periodo di sospensione dal 1° gennaio al 30 giugno 2003, previsto dal citato comma 6.

La riassunzione e la costituzione in giudizio si rendono necessarie essenzialmente al fine di consentire l'eventuale prosecuzione del processo in caso di diniego della definizione.

11.13 Estinzione del giudizio

L'estinzione del giudizio non può essere dichiarata prima della comunicazione di regolarità della definizione da parte dell'ufficio.

A seguito del deposito di detta comunicazione, nei giudizi pendenti avanti le Commissioni tributarie provinciali, regionali, di primo e secondo grado di Trento e Bolzano verrà dichiarata l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere ai sensi dell'articolo 46 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Per i giudizi pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale l'estinzione è dichiarata con ordinanza ai sensi dell'articolo 27, primo comma, secondo e terzo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Il comma 9-*bis* dell'articolo 16 in commento prevede che il Presidente della commissione o della sezione alla quale è stato assegnato il ricorso può delegare un altro componente della commissione medesima ad adottare la predetta ordinanza. E' previsto, inoltre, che i termini per proporre ricorso al collegio avverso la stessa ordinanza sono ridotti da sessanta a trenta giorni, decorrenti dalla sua comunicazione. Anche il termine per comunicare la

data dell'udienza alle parti è stato dimezzato. Per il resto restano ferme le disposizioni di cui al citato articolo 27.

Anche nel processo civile dalla comunicazione di regolarità della definizione da parte dell'ufficio consegue la dichiarazione di estinzione, sebbene la cessazione della materia del contendere non sia prevista dal codice di procedura civile. Si deve ritenere, infatti, che nel caso in esame sia possibile che il giudice dichiari l'estinzione del processo, in quanto la giurisprudenza ammette questa possibilità nei casi in cui sia sopravvenuta una situazione, riconosciuta da entrambe le parti, che abbia eliminato la posizione di contrasto ed abbia perciò fatto venir meno la necessità di una pronuncia sull'oggetto della controversia.

Considerazioni analoghe valgono per i giudizi pendenti in Cassazione.

12 REGOLARIZZAZIONE DELLE INADEMPIENZE IN MATERIA DI SERVIZIO PUBBLICO TELEVISIVO

L'articolo 17, comma 1, della finanziaria 2003 prevede la definizione agevolata delle violazioni relative al canone di abbonamento al servizio pubblico televisivo (regio decreto legge 21 febbraio 1938, n. 246, convertito dalla legge 4 giugno 1938, n. 880 e successive modificazioni - Disciplina degli abbonamenti alle radioaudizioni -) e alla tassa di concessione governativa sugli apparecchi radiotelevisivi (articolo 17 della tariffa annessa al D.M. 28 dicembre 1995, - pubblicato nella G.U. del 30 dicembre 1995, n. 303, Serie Generale -e successive modificazioni); riguarda quindi tutti i soggetti che pur detenendo un apparecchio radiotelevisivo non hanno corrisposto il canone di abbonamento e la relativa tassa di concessione governativa.

Il contribuente può definire le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2002 con il pagamento, entro il 16 aprile 2003, di un unico importo di euro 10 per ogni annualità, per la quale è stato omesso il versamento, che si intende definire. La definizione è ammessa anche nelle ipotesi in cui sia in corso un procedimento amministrativo o giurisdizionale.

Sono, pertanto, ricomprese nel condono tutte le violazioni commesse entro il 31 dicembre 2002, per le quali, alla data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002 (1° gennaio 2003):

- non è stata ancora notificata la cartella esattoriale;
- pur essendo stata notificata la cartella esattoriale, non è ancora decorso il termine di sessanta giorni per l'impugnazione innanzi alle commissioni tributarie;
- a seguito di impugnazione, pende procedimento giurisdizionale oppure l'eventuale pronuncia non si è ancora resa definitiva.

Sono invece escluse dalla possibilità di definizione le violazioni che attengono a rapporti esauriti, vale a dire i casi in cui, alla predetta data del 1° gennaio 2003:

- sono decorsi i termini di impugnazione della cartella esattoriale;
- è intervenuta sentenza passata in giudicato o comunque non più suscettibile di impugnazione.

Si fa inoltre presente che l'ultimo periodo della norma in questione stabilisce che non si fa luogo alla restituzione delle somme già versate.

Il pagamento deve essere eseguito con le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni, vale a dire mediante utilizzo del modello F24. Si precisa che è esclusa, in ogni caso, la compensazione ivi prevista.

Il pagamento deve essere eseguito con le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni, vale a dire mediante utilizzo del modello F24. Si precisa che è esclusa, in ogni caso, la compensazione ivi prevista.

13 CHIUSURA PARTITE IVA INATTIVE

L'articolo 5 consente ai contribuenti titolari di partita IVA che nel corso dell'anno 2002 non hanno effettuato operazioni imponibili e non imponibili di regolarizzare la loro posizione ed estinguere in tal modo le violazioni derivanti dall'omessa presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività.

Una disposizione analoga era già contenuta nell'articolo 2-nonies del decreto - legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni nella legge del 30 novembre 1994, n. 656.

La norma consente, in sostanza, di chiudere quelle partite IVA cosiddette "inattive", per le quali non sia stata presentata la dichiarazione di cessazione di cui all'articolo 35, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonostante sia venuto meno lo svolgimento di qualsiasi attività.

Possono avvalersi della sanatoria in esame i soggetti che nell'anno 2002, anno non abbiano effettuato alcun tipo di attività rilevante agli effetti dell'IVA e del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Possono, inoltre, essere sanate le irregolarità relative agli anni precedenti nei quali, analogamente, non sia stata effettuata alcuna delle operazioni sopra indicate.

E' necessario, quindi, che il requisito richiesto rappresentato dalla totale assenza di operazioni, sussista, per gli anni precedenti il 2002, senza soluzione di continuità, a partire dall'anno successivo a quello per il quale sia stata eventualmente presentata la dichiarazione.

Peraltro, tenuto conto che la chiusura della posizione può essere chiesta entro il 16 aprile 2003, il presupposto (mancanza di qualsivoglia attività) per beneficiare della regolarizzazione deve sussistere fino al momento di presentazione della formale dichiarazione di cessazione di attività.

La *ratio* della norma è quella di consentire la chiusura delle partite IVA inattive, nonché di sanare le irregolarità derivanti dalla mancata presentazione delle dichiarazioni sopra indicate.

La regolarizzazione si ottiene versando entro il 16 aprile 2003, l'importo di 100 euro, secondo le disposizioni dell'articolo 17 decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione con eventuali crediti, ivi prevista.

Si precisa che l'importo da versare è unico, indipendentemente dalle annualità da regolarizzare.

Mediante la chiusura di partite IVA inattive ai sensi dell'articolo 5 sono sanate le irregolarità derivanti dall'omessa presentazione delle dichiarazioni delle imposte sul valore aggiunto e dei redditi, limitatamente ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo in relazione ai quali non sono state effettuate operazioni.

Non si applicano, dunque, le sanzioni di cui agli articoli 1 e 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Inoltre sono sanate le violazioni concernenti l'omessa presentazione delle dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione delle attività di cui all'articolo 5 comma 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Con separato provvedimento del direttore dell' Agenzia delle entrate saranno definite le modalità applicative per la comunicazione alla medesima Agenzia, anche per via telematica, della data di cessazione dell'attività e degli estremi dell'avvenuto versamento di cui al comma 1, necessario ai fini della regolarizzazione.

14 DEFINIZIONE DELLE VIOLAZIONI IN MATERIA DI TASSA AUTOMOBILISTICA ERARIALE

L'articolo 5-*quinquies* del decreto legge n. 282 del 2002, introdotto in sede di conversione, prevede la definizione agevolata – tramite pagamento della sola tassa senza sanzioni ed interessi - “...*delle violazioni commesse entro il 31 dicembre 2001, connesse al mancato pagamento della tassa automobilistica erariale...*”. Pertanto, il contribuente che voglia fruire di questo beneficio deve corrispondere, secondo le ordinarie modalità di versamento, entro il 16 aprile 2003, la sola tassa automobilistica il cui pagamento risulta omesso al 31 dicembre 2001.

Considerato che la disposizione in esame prevede la definizione per mancato pagamento della tassa automobilistica soltanto erariale, consegue che sono escluse dal condono quelle non erariali.

In assenza di una normativa organica in materia di tasse automobilistiche (erariali e regionali), è opportuno effettuare una ricognizione delle relative disposizioni allo scopo di delimitare correttamente l'ambito operativo della norma in esame..

Fino al 31 dicembre 1992 la tassa automobilistica era erariale, nel senso che veniva computata tra le entrate acquisite dallo Stato; l'addizionale della stessa competeva, invece, alle regioni a statuto ordinario (v. testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 5 febbraio 1953, n. 39; articolo 5, commi da 31 a 60 del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 1993, n. 53; articolo 4 della legge 16 maggio 1970, n. 281, come sostituito dall'articolo 5 della legge 14 giugno 1990, n. 158).

A decorrere dal 1° gennaio 1993 l'intera tassa automobilistica è stata attribuita alle regioni a statuto ordinario, anche se, soltanto dal 1° gennaio 1999, ne è stata demandata a tali regioni la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi ed il contenzioso amministrativo. Infatti, l'articolo 23 del decreto

legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 - *Attribuzioni alle regioni a statuto ordinario* – al comma 2, con riferimento alla tassa automobilistica attribuita alle regioni a statuto ordinario, precisa che essa assume “...la denominazione di tassa automobilistica regionale...” e si applica “ai veicoli (...) per effetto della loro iscrizione nei rispettivi pubblici registri delle province di ciascuna regione a statuto ordinario...”.

L’articolo 17, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha inoltre disposto il trasferimento alle regioni a statuto ordinario delle competenze sopra specificate relative “...alle tasse automobilistiche non erariali...”.

Inoltre, la legge provinciale n. 10 del 11 settembre 1998, della Provincia di Trento, all’articolo 4 ha istituito, a decorrere dal 1° gennaio 1999, la tassa automobilistica provinciale, prevedendo la contemporanea cessazione dell’applicazione, nel territorio della Provincia, della tassa automobilistica erariale.

Anche la Provincia di Bolzano, con gli articoli 7 e segg. della legge provinciale n. 9 dell’11 agosto 1998, dal 1° gennaio 1999 ha istituito la tassa automobilistica provinciale, prevedendo la contemporanea cessazione dell’applicazione, nel territorio della Provincia, della tassa automobilistica erariale.

Dal quadro normativo, deriva che possono fruire del condono delle violazioni alla tassa automobilistica erariale, tutti coloro che hanno commesso le violazioni in questione:

- fino al 31 dicembre 1992, indipendentemente dalla Regione di iscrizione al P.R.A. dei veicoli;
- fino al 31 dicembre 1998 per le Province autonome di Trento e Bolzano;
- entro il 31 dicembre 2001, con riferimento ai veicoli iscritti al P.R.A. nelle Regioni a statuto speciale.

Il secondo comma dell’articolo 5–*quinquies* in esame stabilisce le modalità di definizione delle violazioni alla tassa automobilistica erariale – come sopra precisata – “qualora sia stata notificata cartella di pagamento”.

In tal caso la definizione si perfeziona “*mediante il pagamento al concessionario della riscossione della tassa medesima entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (n. 282 del 2002)*”, è da ritenere che la data di entrata in vigore della legge di conversione è il termine che permette di stabilire se, ad ogni caso concreto, è applicabile il comma 1 o il comma 2 dell’articolo 5-*quinquies*.

Alla luce delle norme riportate deve ritenersi che le disposizioni del comma in esame si applicano se alla data di entrata in vigore della legge di conversione risulta notificata cartella di pagamento relativa alle violazioni sopra precisate.

Infine, nell’ipotesi in cui la cartella di pagamento sia stata impugnata prima della data di entrata in vigore delle legge di conversione del decreto legge in commento non è applicabile la definizione di cui all’articolo 5-*quinquies*. Tale esclusione deriva dall’interpretazione sistematica delle norme che dettano le modalità di definizione agevolata. Infatti, l’articolo 17, comma 1 della legge n. 289 del 2002, che detta modalità di regolarizzazione delle inadempienze in materia di servizio pubblico televisivo, stabilisce espressamente “*...possono essere definite (...) anche nelle ipotesi in cui vi sia un procedimento amministrativo o giurisdizionale in corso*”, invece, l’articolo 5-*quinquies* genericamente prevede l’ipotesi in cui sia stata notificata cartella di pagamento, senza alcun riferimento ai possibili procedimenti pendenti. Il diverso comportamento del legislatore lascia intendere che sono escluse dalle ipotesi di applicazione dell’articolo 5-*quinquies* i casi in cui penda un procedimento, per i quali opera la definizione prevista dall’articolo 16 della finanziaria 2003.

15 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA E DEFINIZIONE DELLE CONTROVERSIE RELATIVE ALL'IMPOSTA UNICA DOVUTA PER LE SCOMMESSE DIVERSE DALLA SCOMMESSA TRIS E DALLE SCOMMESSE AD ESSA ASSIMILABILI.

Le istruzioni di seguito fornite riguardano la definizione dei versamenti e delle controversie relativi all'imposta unica disciplinata dal decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, tenuto conto delle attuali attribuzioni in materia dell'Agenzia delle entrate, fissate dall'articolo 8 del decreto-legge 24 dicembre 2002 n. 282.

Eventuali ulteriori istruzioni potranno essere fornite dalla Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato per le entrate gestite da detta amministrazione.

Ciò premesso si chiarisce quanto segue.

L'articolo 5-ter, comma 1, ha abrogato con effetto dal 1° gennaio 2003 l'articolo 8, comma 2, della legge 27 dicembre 2002 n. 289. Risultano, pertanto, superate le istruzioni contenute nel paragrafo 12 della circolare 15 gennaio 2003, n. 3.

Il citato articolo 8, comma 2, della legge n. 289 del 2002, prevedeva su richiesta dei contribuenti, l'integrazione o, se omessi, l'effettuazione dei versamenti concernenti l'imposta unica dovuta ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lett. b), numero 2, del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, per tutte le scommesse diverse dalla scommessa TRIS e da quelle a quest'ultima assimilabile sotto il profilo delle modalità di accettazione e di totalizzazione.

La definizione avrebbe dovuto perfezionarsi con il pagamento di un importo pari al 20 per cento delle imposte i cui termini di versamento fossero scaduti alla data del 31 ottobre 2002 e per le quali alla data del 1° gennaio 2003 non fossero stati notificati avvisi di accertamento.

Il versamento avrebbe dovuto essere eseguito entro il termine del 16 marzo 2003.

Nel caso in cui fossero stati notificati accertamenti, ma non si fossero ancora resi definitivi, la definizione avrebbe dovuto perfezionarsi con il versamento, entro il 16 marzo 2003, di un importo pari al 30 per cento del dovuto o della maggiorazione accertata alla data del 1° gennaio 2003.

L'articolo 5-ter, dopo aver disposto l'abrogazione del comma 2 dell'articolo 8 della legge n. 289 del 2002, stabilisce che i versamenti eventualmente effettuati dal 1° gennaio 2003 ai sensi delle disposizioni abrogate e fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge n. 282 del 2002 sono restituiti al contribuente dall'Amministrazione finanziaria ovvero dalla stessa trattenuti, anche in acconto, se i relativi importi sono dovuti ad altro titolo.

L'articolo 5-ter, comma 2, della legge di conversione del decreto - legge n. 282 del 2002, prevede, altresì, che sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'articolo 15 della legge n. 289 del 2002, come modificato dall'articolo 5-bis della citata legge di conversione concernente la "*Definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irregolarità delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione*", gli avvisi di accertamento e ogni altro atto d'imposizione o, comunque di pretesa di pagamento, dovuta ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lett. b), numero 2, del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 e dell'articolo 8, commi 1 e 2, del decreto-legge 28 dicembre 2001, n. 452, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2002, n. 16, per tutte le scommesse diverse dalla scommessa TRIS e da quelle a quest'ultima assimilabile sotto il profilo delle modalità di accettazione e di totalizzazione.

Si fa presente, infine, che l'articolo 8 del decreto-legge n. 282 del 2002, così come modificato dalla legge di conversione, stabilisce che le funzioni dell'Amministrazione finanziaria in materia di amministrazione, riscossione, e contenzioso, delle entrate tributarie riferite ai giochi, anche di abilità, ai concorsi

pronostici, alle scommesse saranno esercitate dal 1° aprile 2003 dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato.

La norma precisa, altresì, che restano salvi gli effetti degli atti impositivi in materia di giochi, concorsi pronostici e scommesse, emanati sino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge n. 282 del 2002, dall'Agenzia delle entrate anche congiuntamente con l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato.

(Si segnala che quest'ultimo periodo è stato introdotto per completezza di trattazione, ancorché esuli dall'oggetto specifico della circolare. Non si è invece fatto cenno alla proroga per la sanatoria relativa agli apparecchi da divertimento e intrattenimento, previsto dall'articolo 8, comma 1-bis della legge di conversione, considerato che su tale materia sono stati forniti in precedenza chiarimenti con apposita circolare: circolare 15 gennaio 2003, n. 1)

**16 PROROGA DEI TERMINI PER LA REGOLARIZZAZIONE
DEGLI APPARECCHI DA DIVERTIMENTO E
INTRATTENIMENTO INSTALLATI PRIMA DEL 1°
GENNAIO 2003.**

L'articolo 8, comma 1-bis del decreto - legge 282 del 2002 ha modificato il secondo e terzo periodo del comma 1 dell'articolo 14-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, come sostituito dal comma 4 dell'articolo 22 della legge n. 289 del 2002.

In particolare le parole "15 febbraio" sono state sostituite dalle seguenti: "21 marzo".

Sono pertanto prorogati al 21 marzo 2003 i termini per denunciare gli apparecchi e congegni automatici, semiautomatici ed elettronici per il gioco lecito di cui al comma 7 dell'articolo 110 del TULPS, installati prima del 1° gennaio 2003. La denuncia deve essere prodotta, ai fini del rilascio dell'apposito nulla osta, al Ministero dell'economia e delle finanze -Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato.

Risulta altresì prorogato alla data del 21 marzo 2003 il termine per la regolarizzazione del pagamento dell'imposta sugli intrattenimenti e IVA di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, relativamente agli apparecchi da divertimento e intrattenimento installati prima del 1 gennaio 2003.

Come chiarito con la circolare n. 1 del 15 gennaio 2003, perché la regolarizzazione espliciti i suoi effetti anche per gli anni pregressi, sia per l'imposta sugli intrattenimenti sia per l'IVA, entrambe le imposte devono essere calcolate sulla base degli imponibili medi annui stabiliti dall'articolo 14-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972, ancorché per l'anno 2003 il contribuente opti per la determinazione dell'IVA secondo i criteri ordinari. Ciò ovviamente nell'ipotesi in cui per almeno uno dei due anni precedenti (2001 o 2002) il contribuente abbia applicato l'IVA secondo i criteri

dell'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Al contrario, qualora il contribuente anche per gli anni 2001 e 2002 abbia applicato e versato l'IVA in base ai criteri ordinari, il versamento entro il 21 marzo 2003 della sola imposta sugli intrattenimenti, secondo le modalità sopra indicate, consente la regolarizzazione per gli anni 2001 e 2002 relativamente a detta imposta.

Si fa presente infine che l'articolo 8, comma 1, del decreto-legge n. 282 del 2002, come modificato dalla legge di conversione, stabilisce che le funzioni dell'Amministrazione finanziaria in materia di amministrazione, riscossione, e contenzioso, delle entrate tributarie riferite agli apparecchi da divertimento e intrattenimento, saranno esercitate dal 1° aprile 2003 dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato.

Per quanto riguarda gli apparecchi da divertimento e intrattenimento impiegati nell'ambito dello spettacolo viaggiante si segnala che l'articolo 5-bis, comma 1, lett. o) del decreto-legge n. 282 del 2002, come modificato dalla legge di conversione ha aggiunto all'articolo 22, comma 5 della legge n. 289 del 2002 il seguente periodo: *“Resta ferma la disciplina dello spettacolo viaggiante in relazione alle attrazioni ‘gioco a gettone azionato a mano, gioco al gettone azionato a ruspe, pesca verticale di abilità’, inseriti nell’elenco istituito ai sensi dell’articolo 4 della legge 18 marzo 1968, n. 337, di cui al decreto interministeriale del Ministero dell’interno e del Ministero del turismo e dello spettacolo del 10 aprile 1991 e successive modificazioni, che risultino già installati al dicembre 2002 nelle attività dello spettacolo viaggiante di cui alla citata legge n. 337 del 1968.”*

L'articolo 22, comma 5, della legge n. 289 del 2002 nel testo integrato dall'articolo 5-bis in argomento è il seguente: *“Per gli apparecchi per il gioco lecito impiegati nell’ambito dello spettacolo viaggiante continuano ad applicarsi le disposizioni di cui agli articoli 86 e 110 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive*

modificazioni, e quelle dell'articolo 14-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni. Resta ferma la disciplina dello spettacolo viaggiante in relazione alle attrazioni 'gioco a gettone azionato a mano, gioco al gettone azionato a ruspe, pesca verticale di abilità', inseriti nell'elenco istituito ai sensi dell'articolo 4 della legge 18 marzo 1968, n. 337, di cui al decreto interministeriale del Ministero dell'interno e del Ministero del turismo e dello spettacolo del 10 aprile 1991 e successive modificazioni, che risultino già installati al dicembre 2002 nelle attività dello spettacolo viaggiante di cui alla citata legge n. 337 del 1968."

Riguardo al primo periodo dell'articolo 22, comma 5, in commento si confermano le istruzioni impartite con la circolare n. 1 del 15 gennaio 2003.

In sostanza con l'anzidetta circolare è stato chiarito che l'utilizzo della locuzione "continuano ad applicarsi..." evidenzia la natura interpretativa della norma in esame e conferma l'intento del legislatore di riservare agli apparecchi e congegni da divertimento o da intrattenimento "ovunque installati" lo stesso trattamento sia ai fini della normativa di pubblica sicurezza sia ai fini tributari.

In particolare, per quanto riguarda il regime tributario, agli apparecchi e congegni per il gioco lecito, ancorché inseriti nell'ambito dello spettacolo viaggiante, si applica l'imposta sugli intrattenimenti e l'IVA connessa sulla base di imponibili medi forfetari annui determinati in funzione della tipologia di appartenenza, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 14-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972.

La stessa circolare n. 1 precisa, inoltre, che anche per gli apparecchi installati nell'ambito dello spettacolo viaggiante prima del 1° gennaio 2003, possono essere regolarizzati gli anni 2001 e 2002 effettuando, ai sensi dell'articolo 14-bis, comma 1, terzo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972, il pagamento delle imposte dovute per l'anno 2003 entro il 21 marzo 2003.

Il periodo aggiunto all'articolo 22, comma 5 dalla legge di conversione del decreto-legge in esame dispone invece che le norme recate dagli articolo 86 e

110 del TULPS nonché il regime tributario previsto dall'articolo 14-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1973 non si applicano alle attrezzature “*gioco a gettone azionato a mano, gioco al gettone azionato a ruspe, pesca verticale di abilità*” già installate nell'ambito dello spettacolo viaggiante al 31 dicembre 2002.

Pertanto, tali apparecchi, agli effetti tributari devono ricondursi, se installati entro il 31 dicembre 2002, al regime IVA per lo spettacolo viaggiante previsto dall'articolo 74-quater del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Conseguentemente nei confronti di tale tipologia di giochi non trova applicazione la disciplina per la regolarizzazione degli anni 2001 e 2002 di cui all'articolo 14-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972, in quanto relativa all'imposta sugli intrattenimenti e alla connessa IVA di cui all'articolo 74, sesto comma del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

STUDI DI SETTORE

■ MANIFATTURE

SD01A 15.52.0 15.82.0 15.84.0	(in vigore dal 1998) Fabbricazione di gelati; Fabbricazione di fette biscottate e biscotti; fabbricazione di prodotti di pasticceria conservati; Fabbricazione di cacao, cioccolato, caramelle e confetterie.	SD09A 36.11.1 36.12.2 36.13.0 36.14.1 36.14.2	(in vigore dal 1998) Fabbricazione di sedie e sedili, inclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi e treni; Fabbricazione di mobili non metallici per uffici, negozi, ecc.; Fabbricazione di altri mobili per cucina; Fabbricazione di altri mobili in legno; Fabbricazione di mobili in giunco, vimini ed altro materiale simile.	28.40.1 28.40.2 28.40.3 28.40.4 28.51.0 28.61.0	escluse le caldaie per il riscaldamento centrale ad acqua calda; Produzione di pezzi di acciaio fucinati; Produzione di pezzi di acciaio stampati; Stampatura e imbutitura di lamiere di acciaio; tranciatura e lavorazione a sbalzo; Sinterizzazione dei metalli e loro leghe; Trattamento e rivestimento dei metalli; Fabbricazione di articoli di coltelleria e posateria; Fabbricazione di utensileria a mano; Fabbricazione di serrature e cerniere; Fabbricazione di bidoni in acciaio e di contenitori analoghi; Fabbricazione di imballaggi in metallo leggero; Fabbricazione di prodotti fabbricati con fili metallici; Produzione di filettatura e bulloneria; Produzione di molle; Produzione di catene fucinate senza saldatura e stampate;
SD01B 15.81.2	(in vigore dal 1998) Fabbricazione di pasticceria fresca.	SD09B 36.11.2	(in vigore dal 1998) Fabbricazione di poltrone e divani.	28.62.1 28.63.0 28.71.0	Costruzione di stoviglie, pentolame, vasellame, attrezzi da cucina e accessori casalinghi, articoli metallici per l'arredamento di stanze da bagno; Costruzione di casseforti, forzieri, porte metalliche e blindate; Costruzione di altri articoli metallici e minuteria metallica; Fabbricazione di armi bianche Fabbricazione di elementi assemblati per ferrovie o tramvie; Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli e relativi lavori di riparazione.
SD02U 15.85.0	(in vigore dal 1998) Fabbricazione di paste alimentari, di suscus e di prodotti farinacei simili.	SD09C 20.10.0 20.20.0	(in vigore dal 1999) Taglio, piallatura e trattamento del legno; Fabbricazione di fogli da impiallacciatura; fabbricazione di compensato, pannelli stratificati (ad anima listellata), pannelli di fibre, di particelle ed altri pannelli; Fabbricazione di imballaggi in legno.	28.72.0 28.73.0	Produzione di catene fucinate senza saldatura e stampate;
SD03U 15.61.1 15.61.2	(in vigore dal 1998) Molitura dei cereali; Altre lavorazioni di semi e granaglie.	20.40.0		28.74.1 28.74.2 28.74.3	Costruzione di stoviglie, pentolame, vasellame, attrezzi da cucina e accessori casalinghi, articoli metallici per l'arredamento di stanze da bagno; Costruzione di casseforti, forzieri, porte metalliche e blindate; Costruzione di altri articoli metallici e minuteria metallica; Fabbricazione di armi bianche Fabbricazione di elementi assemblati per ferrovie o tramvie; Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli e relativi lavori di riparazione.
SD04A 26.70.2	(in vigore dal 1998) Lavorazione artistica del marmo e di altre pietre affini; lavori in mosaico.	SD09D 20.30.1	(in vigore dal 1999) Fabbricazione di porte e finestre in legno (escluse porte blindate).	28.75.1	
SD04B 14.11.1 14.11.2 14.13.0	(in vigore dal 1998) Estrazione di pietre ornamentali; Estrazione di altre pietre da costruzione; Estrazione di ardesia.	SD09E 20.30.2 20.51.1	(in vigore dal 1999) Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria; Fabbricazione di prodotti vari in legno (esclusi i mobili); Fabbricazione dei prodotti della lavorazione del sughero.	28.75.2 28.75.3	
SD04C 14.21.0	(in vigore dal 1999) Estrazione di ghiaia e sabbia.	20.52.1		28.75.4 28.75.5	
SD04D 14.12.1 14.12.2 14.22.0 14.50.1 14.50.3	(in vigore dal 1998) Estrazione di pietra da gesso e di anidrite; Estrazione di pietre per calce e cementi e di dolomite; Estrazione di argilla e caolino; Estrazione di pomice e altri materiali abrasivi; Estrazione di altri minerali e prodotti di cava (quarzo, quarzite, sabbie silicee, ecc.).	SD10A 17.11.0 17.14.0 17.21.0	(in vigore dal 1998) Preparazione e filatura di fibre tipo cotone; Preparazione e filatura di fibre tipo lino; Tessitura di filati tipo cotone.	28.75.6	
SD04E 26.70.1 26.70.3	(in vigore dal 1998) Segazione e lavorazione delle pietre e del marmo; Frantumazione di pietre e minerali vari fuori della cava.	SD10B 17.40.1	(in vigore dal 1998) Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento.	SD21U 33.40.1 33.40.2	(in vigore dal 1999) Fabbricazione di armature per occhiali di qualsiasi tipo; montatura in serie di occhiali comuni; Confezionamento ed apprestamento di occhiali da vista e lenti a contatto.
SD06U 17.54.6	(in vigore dal 1999) Fabbricazione di ricami.	SD12U 15.81.1	(in vigore dal 1998) Fabbricazione di prodotti di panetteria.	SD22U 31.50.0	(in vigore dal 2000) Fabbricazione di apparecchi di illuminazione e di lampade elettriche.
SD07A 17.71.0	(in vigore dal 1999) Fabbricazione di articoli di calzetteria a maglia.	SD13U 17.30.0	(in vigore dal 1999) - Sperimentale Finissaggio dei tessuti.	SD24A 52.42.5	(in vigore dal 2000) Commercio al dettaglio di pellicce e di pelli per pellicceria.
SD07B 17.72.0 17.73.0 17.74.0 17.75.0	(in vigore dal 1999) Fabbricazione di pullover, cardigan ed altri articoli simili a maglia; Fabbricazione di altra maglieria esterna; Fabbricazione di maglieria intima; Fabbricazione di altri articoli e accessori a maglia.	SD14U 17.12.1 17.12.2 17.13.1 17.13.2 17.17.0 17.22.0 17.23.0 17.25.0 17.60.0	(in vigore dal 1999) - Sperimentale Preparazione delle fibre di lana e assimilate, cardatura; Filatura della lana cardata e di altre fibre tessili a taglio laniero; Pettinatura e ripettinatura delle fibre di lana e assimilate; Filatura della lana pettinata e delle fibre assimilate; preparazioni in gomitol e matasse; attività di preparazione e di filatura di altre fibre tessili; Tessitura di filati tipo lana cardata; Tessitura di filati tipo lana pettinata; Tessitura di altre materie tessili; Fabbricazione di maglierie.	SD24B 18.30.B	(in vigore dal 2000) Confezione di articoli in pelliccia.
SD07C 18.22.1	(in vigore dal 1999) Confezione di vestiario esterno.	SD16U 18.22.2	(in vigore dal 1999) Confezione su misura di vestiario.	SD25U 18.30.A 19.10.0	(in vigore dal 2000) Preparazione e tintura di pelli; Preparazione e concia del cuoio.
SD07D 18.21.0 18.24.3	(in vigore dal 1999) Confezione di indumenti da lavoro; Confezione di abbigliamento o indumenti particolari.	SD18U 26.21.0 26.30.0 26.40.0	(in vigore dal 1999) Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali; Fabbricazione di piastrelle e lastre in ceramica per pavimenti e rivestimenti; Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta.	SD26U 18.10.0	(in vigore dal 2000) Confezione di vestiario in pelle.
SD07E 18.23.0	(in vigore dal 1999) Confezione di biancheria personale.	SD19U 28.12.1 28.12.2	(in vigore dal 2000) Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici; Fabbricazione e installazione di tende da sole con strutture metalliche, tende alla veneziana e simili.	SD27U 19.20.0	(in vigore dal 2000) Fabbricazione di articoli da viaggio, borse, articoli da correggiaio e selleria.
SD07F 18.24.1 18.24.2	(in vigore dal 1999) Confezione di cappelli; Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento.	SD22U 28.11.0	(in vigore dal 2000) Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture; Fabbricazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo; Fabbricazione di radiatori e caldaie per riscaldamento centrale Fabbricazione di generatori di vapore,	SD28U 26.12.0 26.15.1 26.15.2 26.15.3	(in vigore dal 2001) Lavorazione e trasformazione del vetro piano; Lavorazione e trasformazione del vetro cavo; Lavorazione di vetro a mano e a soffio; Fabbricazione e lavorazione di altro vetro (vetro tecnico e industriale per altri lavori);
SD07G 18.24.4	(in vigore dal 1999) Altre attività collegate all'industria dell'abbigliamento.	SD20U 28.11.0	(in vigore dal 2000) Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture; Fabbricazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo; Fabbricazione di radiatori e caldaie per riscaldamento centrale Fabbricazione di generatori di vapore,	SD29U 26.61.0 26.63.0 26.66.0	(in vigore dal 2000) Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia; Produzione di calcestruzzo pronto per l'uso; Fabbricazione di altri prodotti in calcestruzzo, gesso e cemento.
SD08U 19.30.1 19.30.2 19.30.3	(in vigore dal 1998) Fabbricazione di calzature non in gomma; Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma; Fabbricazione di calzature, soles e tacchi in gomma e plastica.	28.21.0 28.22.0 28.30.0		SD32U 28.52.0 28.62.2 29.11.1	(in vigore dal 2000) Lavori di meccanica generale per conto terzi; Fabbricazione di parti intercambiabili per macchine utensili operatrici; Costruzione e installazione di motori a combustione interna, compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione (esclusi i mo-

29.11.2	tori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili); Costruzione e installazione di turbine idrauliche e termiche ed altre macchine che producono energia meccanica compresi parti ed accessori, manutenzione e riparazione;	29.56.5	Fabbricazione di robot industriali per usi molteplici (comprese parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	SG43U	(in vigore dal 1998)	50.20.2	Riparazioni di carrozzerie di autoveicoli.
29.12.0	Fabbricazione di pompe e compressori (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	29.60.0	Fabbricazione di armi, sistemi d'arma e munizioni;	SG44U	(in vigore dal 1999)	55.11.0 55.12.0	Alberghi e motel, con ristorante; Alberghi e motel, senza ristorante.
29.13.0	Fabbricazione di rubinetti e valvole;	29.71.0	Fabbricazione di elettrodomestici (esclusa riparazione cfr. 52.7.);	SG46U	(in vigore dal 1998)	29.31.2	Riparazione di trattori agricoli.
29.14.1	Fabbricazione di organi di trasmissione;	29.72.0	Fabbricazione di apparecchi ad uso domestico non elettrici (esclusa riparazione cfr. 52.7.).	SG47U	(in vigore dal 1998)	50.20.4	Riparazione e sostituzione di pneumatici.
29.14.2	Fabbricazione di cuscinetti a sfere;	SD33U	(in vigore dal 2000)	SG49U	(in vigore dal 1998)	50.40.3	Riparazioni di motocicli e ciclomotori.
29.21.1	Fabbricazione e installazione di fornaci e bruciatori;	27.41.0	Produzione di metalli preziosi e semilavorati;	SG50U	(in vigore dal 1998)	45.41.0 45.43.0 45.44.0	Intonacatura; Rivestimento di pavimenti e di muri; Tinteggiatura e posa in opera di vetrate.
29.21.2	Riparazione di fornaci e bruciatori;	36.22.1	Fabbricazione di oggetti di gioielleria ed oreficeria di metalli preziosi o rivestiti di metalli preziosi;	SG51U	(in vigore dal 1998)	74.84.A	Attività di conservazione e restauro di opere d'arte.
29.22.1	Fabbricazione e installazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione	36.22.2	Lavorazione di pietre preziose e semipreziose per gioielleria e uso industriale.	SG56U	(in vigore dal 2000) - Sperimentale	85.14.1	Laboratori di analisi cliniche.
29.22.2	Riparazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione;	SD34U	(in vigore dal 2001)	SG58U	(in vigore dal 1999)	55.22.0 55.23.1	Campeggi e aree attrezzate per roulotte; Villaggi turistici.
29.23.1	Fabbricazione e installazione di attrezzature di uso non domestico, per la refrigerazione e la ventilazione;	SD35U	(in vigore dal 2001)	SG60U	(in vigore dal 2000)	92.72.1	Stabilimenti balneari (marittimi, lacuali e fluviali).
29.23.2	Riparazione di attrezzature di uso non domestico, per la refrigerazione e la ventilazione;	22.11.0	Edizione di libri, opuscoli, libri di musica e altre pubblicazioni;	SG61A	(in vigore dal 1998)	51.17.0	Intermediari del commercio di prodotti alimentari, bevande e tabacco.
29.24.1	Costruzione di materiale per saldatura non elettrica;	22.13.0	Edizione di riviste e periodici;	SG61B	(in vigore dal 1998)	51.15.0	Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta.
29.24.2	Costruzione di bilance e macchine automatiche per la vendita e la distribuzione (comprese parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	22.15.0	Altre edizioni;	SG61C	(in vigore dal 1998)	51.16.0	Intermediari del commercio di prodotti tessili, di abbigliamento (incluse le pellicce), di calzature e di articoli in cuoio.
29.24.3	Fabbricazione di macchine di impiego generale ed altro materiale meccanico n.c.a.;	22.22.0	Altre stampe di arti grafiche;	SG61D	(in vigore dal 1998)	51.18.0	Intermediari del commercio specializzato di prodotti particolari n.c.a.;
29.24.4	Riparazione di altre macchine di impiego generale;	22.23.0	Rilegatura e finitura di libri;	51.19.0	Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno.		
29.31.1	Fabbricazione di trattori agricoli	22.24.0	Composizione e fotoincisione;	SG61E	(in vigore dal 1999)	51.14.0	Intermediari del commercio di macchinari, impianti industriali, navi e aeromobili (comprese macchine agricole e per ufficio).
29.32.1	Fabbricazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia;	22.25.0	Altri servizi connessi alla stampa.	SG61F	(in vigore dal 1999)	51.11.0	Intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati.
29.32.2	Riparazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia;	SD36U	(in vigore dal 2001)	SG61G	(in vigore dal 1998)	51.12.0	Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici per l'industria.
29.40.0	Fabbricazione di macchine utensili (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	27.21.0	Fabbricazione di tubi di ghisa;	SG61H	(in vigore dal 1999)	51.13.0	Intermediari del commercio di legname e materiali da costruzione.
29.51.0	Fabbricazione di macchine per la metallurgia (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	27.31.0	Stiratura a freddo;	SG62U	(in vigore dal 1999)	55.30.5	Ristoranti con annesso intrattenimento e spettacolo.
29.52.0	Fabbricazione di macchine da miniera, cava e cantiere (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	27.32.0	Laminazione a freddo di nastri;	SG63U	(in vigore dal 1999)	55.40.4	Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo.
29.53.0	Fabbricazione di macchine per la lavorazione di prodotti alimentari, bevande e tabacco (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	27.33.0	Profilatura mediante formatura e piegatura a freddo;	SG64U	(in vigore dal 1999)	55.40.3	Botteglierie ed enoteche con somministrazione.
29.54.1	Costruzione e installazione di macchine tessili: di macchine e di impianti per il trattamento ausiliario dei tessuti; di macchine per cucire e per maglieria (compresi parti ed accessori, manutenzione e riparazione);	27.34.0	Trafilatura;	SG65U	(in vigore dal 1999)	55.23.4	Affittacamere per brevi soggiorni, case per vacanze;
29.54.2	Costruzione e installazione di macchine e apparecchi per l'industria delle pelli, del cuoio e delle calzature (comprese parti ed accessori, manutenzione e riparazione);	27.35.0	Altre attività di prima trasformazione del ferro e dell'acciaio n.c.a. produzione di ferroleghie non CECA;	55.23.6	Altri esercizi alberghieri complementari (compresi i residences).		
29.54.3	Costruzione di apparecchiature igienico-sanitarie e di macchine per lavanderie e stierie (comprese parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	27.51.0	Fusione di ghisa;	SG66U	(in vigore dal 2001)	72.10.0	Consulenza per installazione di elaboratori elettronici;
29.55.0	Fabbricazione di macchine per l'industria della carta e del cartone (comprese parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione);	27.52.0	Fusione di acciaio;				
29.56.1	Fabbricazione e installazione di macchine e apparecchi per le industrie chimiche, petrolchimiche e petrolifere (comprese parti ed accessori, manutenzione e riparazione);	27.53.0	Fusione di metalli leggeri;				
29.56.2	Fabbricazione e installazione di macchine automatiche per la dosatura, la confezione e per l'imballaggio (comprese parti ed accessori, manutenzione e riparazione);	27.54.0	Fusione di altri metalli non ferrosi;				
29.56.3	Fabbricazione e installazione di macchine per la lavorazione delle materie plastiche e della gomma e di altre macchine per impieghi speciali n.c.a. (comprese parti ed accessori, manutenzione e riparazione);	SD37U	(in vigore dal 2001)				
29.56.4	Fabbricazione e installazione di macchine per la lavorazione del legno e materie simili (comprese parti ed accessori, manutenzione e riparazione);	35.12.0	Costruzione e riparazione di imbarcazioni da diporto e sportive;				
		SD38U	(in vigore dal 2001)				
		36.12.1	Fabbricazione di mobili metallici;				
		SD47U	(in vigore dal 2001)				
		21.21.0	Fabbricazione di carta e cartoni ondulati e di imballaggi di carta e cartone;				
		21.23.0	Fabbricazione di prodotti cartotecnici;				
		21.25.0	Fabbricazione di altri articoli di carta e cartone n.c.a.;				
		■ SERVIZI					
		SG31U	(in vigore dal 1998)				
		50.20.1	Riparazioni meccaniche di autoveicoli.				
		SG32U	(in vigore dal 1998)				
		50.20.3	Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli.				
		SG33U	(in vigore dal 1998)				
		93.02.3	Servizi degli istituti di bellezza.				
		SG34U	(in vigore dal 1998)				
		93.02.1 93.02.2	Servizi dei saloni di barbiere; Servizi dei saloni di parrucchiere.				
		SG35U	(in vigore dal 1998)				
		55.30.2	Rosticcerie, friggitorie, pizzerie a taglio con somministrazione.				
		SG36U	(in vigore dal 1998)				
		55.30.1	Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina.				
		SG37U	(in vigore dal 1998)				
		55.40.1 55.40.2	Bar e caffè; Gelaterie.				
		SG39U	(in vigore dal 1998)				
		70.31.0	Agenzie di mediazione immobiliare.				

SM19U 51.41.1 51.41.2	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di tessuti; Commercio all'ingrosso di articoli di mer- ceria, filati e passamaneria;	51.43.A	Commercio all'ingrosso despecializzato di elettrodomestici, apparecchi radio, televisioni, materiali radioelettrici, telefo- nici e televisivi, articoli per illuminazione e materiale elettrico vario;	SM35U 52.33.1	(in vigore dal 2001) Erboristerie;
51.41.3	Commercio all'ingrosso di articoli tessili per la casa (compresi tappeti, tende, stuoie, coperte e materassi);	SM22B 51.44.1	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di vetrerie e cri- stallerie;	SM36U 51.47.3	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di libri;
51.41.A	Commercio all'ingrosso despecializzato di prodotti tessili;	51.44.2	Commercio all'ingrosso di ceramiche e porcellane;	SM37U 51.44.4	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di saponi, deter- sivi e altri prodotti per la pulizia;
51.41.B	Commercio all'ingrosso di spaghi, corda- me, sacchi, tele di yuta e simili;	51.44.5	Commercio all'ingrosso despecializzato di articoli di porcellana e di vetro, di car- te da parati;	51.45.0	Commercio all'ingrosso di profumi e co- smetici;
51.42.1	Commercio all'ingrosso di abbigliamento e accessori;	51.54.3	Commercio all'ingrosso di coltelleria e posateria;	SM40A 52.48.C	(in vigore dal 2001) Commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi;
51.42.3	Commercio all'ingrosso di camicie e bian- cheria, maglieria e simili;	SM22C 51.47.1	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di mobili di qual- siasi materiale;	■ PROFESSIONISTI	
51.42.5	Commercio all'ingrosso despecializzato di abbigliamento e calzature.	SM23U 51.46.1 51.46.2	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di medicinali; Commercio all'ingrosso di articoli medi- cali ed ortopedici;	SK01U 74.11.2	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Attività degli studi notarili.
SM20U 52.47.3	(in vigore dal 2000) Commercio al dettaglio di articoli di carto- leria, di cancelleria e forniture per ufficio.	SM24U 51.47.2	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria;	SK02U 74.20.2	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Studi di ingegneria.
SM21A 51.31.0	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di frutta e ortaggi (freschi e surgelati).	SM25A 51.47.6	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di giocattoli.	SK03U 74.20.A	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Attività tecniche svolte da geometri.
SM21B 51.34.1	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di bevande al- coliche;	SM25B 51.47.7	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di articoli sportivi (comprese le biciclette).	SK04U 74.11.1	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Attività degli studi legali.
51.34.2	Commercio all'ingrosso di altre bevande.	SM26U 51.57.1 51.57.2	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di rottami metallici; Commercio all'ingrosso di sottoprodotti della lavorazione industriale;	SK05U 74.12.A	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Servizi in materia di contabilità, consu- lenza societaria, incarichi giudiziari, consu- lenza fiscale, forniti dai dottori com- mercialisti;
SM21C 51.39.1	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca freschi;	51.57.3	Commercio all'ingrosso di altri materiali di recupero non metallici (vetro, carta, car- toni, ecc.);	74.12.B	Servizi in materia di contabilità, consu- lenza societaria, incarichi giudiziari, consu- lenza fiscale, forniti da ragionieri e pe- riti commerciali;
51.39.2	Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca congelati, surgelati, conservati, seccati.	SM27A 52.21.0	(in vigore dal 2000) Commercio al dettaglio di frutta e verdura.	74.14.2	Consulenze del lavoro.
SM21D 51.32.1 51.32.2	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di carni fresche; Commercio all'ingrosso di carni congelate e surgelate.	SM27B 52.23.0	(in vigore dal 2001) Commercio al dettaglio di pesci, crosta- cei e molluschi;	SK06U 74.12.C	(in vigore dal 2001) - Sperimentale Servizi in materia di contabilità e consu- lenza fiscale forniti da altri soggetti;
SM21E 51.33.1	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di prodotti ca- seari e di uova.	SM27C 52.25.0	(in vigore dal 2001) Commercio al dettaglio di bevande (vini, oli, birra ed altre bevande);	SK08U 74.20.C	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Attività tecniche svolte da disegnatori.
SM21F 51.32.3	(in vigore dal 2000) Commercio all'ingrosso di prodotti di sa- lumeria;	52.27.1	Commercio al dettaglio di latte e di pro- dotti lattiero-caseari;	SK10U 85.12.1	(in vigore dal 2001) - Sperimentale Studi medici generici convenzionati col s.s.n.;
51.33.2	Commercio all'ingrosso di oli e grassi ali- mentari;	52.27.2 52.27.3	Commercio al dettaglio di prodotti lattiero-caseari;	85.12.2 85.12.4 85.12.A 85.12.B	Altri studi medici generici; Studi di radiologia e radioterapia; Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi; Studi medici e poliambulatori specialistici.
51.36.1 51.36.2	Commercio all'ingrosso di zucchero; Commercio all'ingrosso di cioccolato e dolciumi;	SM28U 52.41.1	(in vigore dal 2001) Commercio al dettaglio di stoffe per l'ab- bigliamento;	SK16U 70.32.0	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Amministrazione e gestione di beni im- mobili per conto terzi.
51.37.2	Commercio all'ingrosso di tè, cacao, dro- ghe e spezie;	52.41.2	Commercio al dettaglio di tessuti per l'ar- redamento e di tappeti;	SK17U 74.20.B	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Attività tecniche svolte da periti industriali.
51.38.1	Commercio all'ingrosso non specializza- to di prodotti surgelati;	52.41.3	Commercio al dettaglio di biancheria da tavola e da casa;	SK18U 74.20.1	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Studi di architettura.
51.38.2	Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti alimentari, bevande e tabacco;	SM29U 52.44.1 52.44.4	(in vigore dal 2001) Commercio al dettaglio di mobili;	SK19U 85.14.A 85.14.B 85.14.C 85.14.D	(in vigore dal 2001) - Sperimentale Attività sanitarie svolte da ostetriche; Attività sanitarie svolte da infermieri; Attività sanitarie svolte da fisioterapisti; Altre attività professionali paramediche indipendenti;
51.39.3	Commercio all'ingrosso di conserve ali- mentari e prodotti affini;	SM30U 52.11.5	Commercio al dettaglio di articoli in le- gno, sughero, vimini e articoli in plastica;	SK20U 85.32.B	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Attività professionale svolta da psicologi.
51.39.A	Commercio all'ingrosso di farine, lieviti, pane, paste alimentari ed altri prodotti da cereali;	SM31U 51.47.5	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria;	SK21U 85.13.0	(in vigore dal 2000) - Sperimentale Servizi degli studi odontoiatrici.
51.39.B	Commercio all'ingrosso di altri prodotti alimentari.	SM32U 52.48.6	(in vigore dal 2001) Commercio al dettaglio di oggetti d'arte, di culto e di decorazione;	SK22U 85.20.0	(in vigore dal 2001) - Sperimentale Servizi veterinari.
SM22A 51.43.1 51.43.2	(in vigore dal 2001) Commercio all'ingrosso di elettrodomestici; Commercio all'ingrosso di apparecchi ra- diotelevisivi;				
51.43.3	Commercio all'ingrosso di supporti au- dio-video-informatici (dischi, nastri e altri supporti);				
51.43.4	Commercio all'ingrosso di materiali ra- dioelettrici, telefonici e televisivi;				
51.43.5	Commercio all'ingrosso di articoli per il- luminazione e materiale elettrico vario;				