

Fondazione Luca Pacioli



**DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI  
PROROGA DEI TERMINI**

*(D.L. 24 giugno 2003, n. 143, convertito nella legge 1° agosto 2003, n. 212)*

*Circolare n. 9/2003*

*Documento n. 15 del 16 settembre 2003*

Introduzione	Pag.	1
1. Definizione automatica di redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione	“	5
2. Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi	“	6
3. Definizione automatica per gli anni pregressi	“	8
4. Definizione dei ritardati od omessi versamenti	“	11
5. Definizione agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili	“	12
5.1. <i>Definizione agevolata dei valori e degli incrementi di valore dichiarati</i>	“	12
5.2. <i>Definizione agevolata delle violazioni connesse all'applicazione di agevolazioni tributarie non spettanti</i>	“	13
5.3. <i>Adempimento tardivo di formalità omesse</i>	“	14
6. Definizione dei carichi di ruolo pregressi	“	16
6.1. <i>Ruoli emessi da uffici statali</i>	“	16
6.2. <i>Ruoli affidati ai concessionari fino al 31 dicembre 2000</i>	“	17
6.3. <i>Ruoli affidati ai concessionari dal 1° gennaio 2001 al 30 giugno 2001</i>	“	18
7. Definizione dei tributi locali	“	19
8. Regolarizzazione delle scritture contabili	“	20
9. Definizione degli accertamenti, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione	“	23
10. Chiusura delle liti fiscali pendenti	“	25
11. Disposizioni in materia di chiusura partite IVA inattive	“	26
12. Definizione della tassa automobilistica erariale	“	27
13. Emersione di attività detenute all'estero	“	28
13.1. <i>Proroga dei termini</i>	“	28
13.2. <i>Costo dell'operazione</i>	“	28
13.3. <i>Proroga del termine per il rimpatrio delle attività regolarizzate</i>	“	28
14. Effetti penali delle sanatorie	“	29
14.1. <i>Considerazioni generali</i>	“	29
14.2. <i>Effetti</i>	“	29
14.3. <i>Proroga dei termini dei condoni</i>	“	31
14.4. <i>Esclusione della punibilità per reati</i>	“	31

## DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI PROROGA DEI TERMINI

(D.L. 24 giugno 2003, n. 143, convertito nella legge 1° agosto 2003, n. 212)

Importanti modificazioni sono state apportate alla disciplina di definizione agevolata degli adempimenti tributari - prevista dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) e dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito in legge 21 febbraio 2003, n. 27 - con il D.L. 24 giugno 2003, n. 143 (entrato in vigore il successivo 25 giugno), di recente convertito nella legge 1° agosto 2003, n. 212<sup>1</sup>.

E' stato stabilito in particolare che, per i contribuenti che non abbiano aderito finora alle varie forme di definizione agevolata, i termini per avvalersi della speciale disciplina sono prorogati fino al 16 ottobre 2003.

Il provvedimento modificativo interviene sui seguenti profili:

- a) è regolarizzata normativamente la posizione dei contribuenti che hanno già aderito alle varie forme di definizione agevolata avvalendosi dei maggiori termini (dal 17 aprile<sup>2</sup> al 16 maggio 2003) previsti dal D.L. 7 aprile 2003, n. 59, non convertito in legge (cfr. art. 1, comma 2, della legge di conversione n. 212 del 2003);
- b) i versamenti effettuati sono considerati utili ai fini della definizione agevolata, anche se effettuati oltre i termini previsti (16 maggio 2003), nei seguenti casi (cfr. art. 1, comma 2, della legge di conversione n. 212 del 2003):
- concordato di massa (art. 7 della legge n. 289 del 2002): versamenti effettuati tra il 21 e il 25 giugno 2003;
  - registrazione e adempimento formalità omesse ai fini delle imposte indirette (art. 11, comma 4): versamenti effettuati dal 17 aprile al 25 giugno 2003;
  - definizione dei carichi di ruolo pregressi (art. 12): versamenti effettuati dal 17 aprile al 25 giugno 2003;
  - definizione liti potenziali (art. 15): versamenti effettuati dal 17 aprile al 25 giugno 2003;
  - definizione liti pendenti (art. 16): versamenti effettuati dal 17 aprile al 25 giugno 2003;
  - regolarizzazione di inadempienze di natura tributaria (canone RAI) (art. 17, comma 1): versamenti effettuati dal 17 aprile al 25 giugno 2003;
  - chiusura partite IVA inattive (art. 5 del D.L. n. 282 del 2002): versamenti effet-

---

<sup>1</sup> Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 185 dell'11 agosto 2003. Nella stessa Gazzetta Ufficiale è stato pubblicato il testo del D.L. n. 143 coordinato con la legge di conversione n. 212.

<sup>2</sup> Termine così già prorogato dall'articolo 5-*bis* del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella legge 21 febbraio 2003, n. 27.

tuati dal 17 aprile al 25 giugno 2003;

- definizione delle violazioni in materia di tassa automobilistica erariale (art. 5-*quinquies* del D.L. n. 282 del 2002): versamenti effettuati dal 17 aprile al 25 giugno 2003;

c) per i contribuenti che, nel periodo tra il 17 aprile e il 25 giugno 2003 hanno effettuato i versamenti utili per la definizione agevolata prevista dagli artt. 8 (integrazione degli imponibili), 9 (condono tombale), 9-*bis* (definizione ritardati od omessi versamenti) e 14 (regolarizzazione delle scritture contabili), il termine di trasmissione in via telematica delle relative dichiarazioni all'Agenzia delle entrate è prorogato dal 16 giugno al 30 giugno 2003 (cfr. art. 1, comma 1, del D.L. n. 143 citato);

d) per i contribuenti che non abbiano aderito finora alle varie forme di definizione agevolata, i termini per avvalersi della speciale disciplina sono prorogati fino al 16 ottobre 2003.

La proroga riguarda i contribuenti che non hanno effettuato, fino al 24 giugno 2003 compreso, versamenti utili per la definizione degli adempimenti e degli obblighi tributari prevista dai seguenti articoli:

- concordato di massa (art. 7 della legge n. 289 del 2002);
- dichiarazione integrativa (art. 8 della legge n. 289 del 2002);
- condono tombale (art. 9 della legge n. 289 del 2002);
- definizione dei ritardati od omessi versamenti (art. 9-*bis* della legge n. 289 del 2002);
- definizione ai fini dell'imposta di registro ed altre imposte indirette (art. 11, commi 1 e 1-*bis*);
- registrazione e adempimento formalità omesse ai fini delle imposte indirette (art. 11, comma 4);
- definizione dei carichi di ruolo pregressi (art. 12);
- regolarizzazione delle scritture contabili (art. 14);
- definizione liti potenziali (art. 15);
- definizione liti pendenti (art. 16);
- chiusura partite IVA inattive (art. 5 del D.L. n. 282 del 2002);
- definizione delle violazioni in materia di tassa automobilistica erariale (art. 5-*quinquies* del D.L. n. 282 del 2002).

In altri termini, i contribuenti che non si siano avvalsi fino al 24 giugno 2003 delle predette forme di sanatoria hanno facoltà di avvalersene, effettuando i versamenti previsti, fino al 16 ottobre 2003. La proroga è efficace anche per i contribuenti che nei termini precedentemente fissati hanno aderito ad una sola o a più definizioni ed intendano ora avvalersi delle fattispecie definitorie prima non utilizzate, secondo quanto qui di seguito meglio specificato.

I termini connessi (legati alla data ultima prevista per i versamenti, ora prorogata al 16 ottobre) sono stati rideterminati con decreto del 3 settembre 2003 del

Ministero dell'economia e delle finanze<sup>3</sup>. Quelli per la trasmissione in via telematica delle dichiarazioni relative alle suddette definizioni agevolate devono invece essere ancora rideterminati con decreto del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Resta fermo che, per i contribuenti che non si avvalgano delle disposizioni degli artt. 7, 8 e 9 della legge n. 289 del 2002, i termini di accertamento sono prorogati di due anni (art. 1, comma 2, del D.L. n. 143 del 2003);

Le amministrazioni statali e gli enti impositori possono sospendere, con propri provvedimenti, la riscossione nei confronti dei soggetti che si sono avvalsi delle definizioni agevolate previste dagli artt. 9-*bis*, 12, 15 e 16 della legge n. 289 del 2002 e dall'articolo 5-*quinquies* del D.L. n. 282 del 2002 (art. 1, comma 2-*octies*, del D.L. n. 143 del 2003).

I modelli di dichiarazione e relative istruzioni da utilizzare per le definizioni agevolate previste dagli articolo 8 (dichiarazione integrativa), 9 (condono tombale), 9-*bis* (definizione ritardati/omessi versamenti) e 14 (regolarizzazione delle scritture contabili), nel testo aggiornato, sono reperibili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate ([www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it));

e) sono state apportate alcune modificazioni alla disciplina di talune delle forme di definizione, per chiarire aspetti di incerta interpretazione, per attenuare gli oneri della definizione agevolata in modo da favorire l'adesione dei contribuenti (condono tombale IVA e affrancamento perdite pregresse), per ampliare le situazioni oggetto di definizione agevolata (definizione dei carichi di ruolo pregressi).

A proposito della proroga dei termini per aderire alle definizioni agevolate, di cui alla precedente lettera d), si sottolinea che, al fine di evitare sperequazioni in favore dei contribuenti che non si fossero finora avvalsi della speciale disciplina, il testo dell'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 143 citato è stato integrato in modo da chiarire che i benefici della proroga dei termini si estendono anche ai contribuenti che avessero già aderito a dette definizioni. La disposizione recita: *“La proroga è efficace anche per i contribuenti che nei termini precedentemente fissati hanno aderito ad una sola o più definizioni e intendono avvalersi delle fattispecie previste dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni”*.

La versione approvata dalla Commissione finanze del Senato, facendo riferimento ai contribuenti che *“... intendono avvalersi delle altre fattispecie ...”*, aveva indotto taluni a concludere nel senso di limitare il beneficio dei nuovi termini alle fattispecie definitorie “diverse” da quelle già utilizzate. Come a dire che, se un soggetto avesse già aderito al condono tombale per definire la propria posizione ai fini delle imposte dirette, non avrebbe potuto utilizzare la stessa forma di definizione ai fini dell'IVA.

---

<sup>3</sup> Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 207 del 6 settembre 2003.

Tale interpretazione, già respinta in sede di primi commenti<sup>4</sup>, deve ritenersi definitivamente superata ad opera dello stesso legislatore che, nel testo definitivamente approvato ha eliminato l'aggettivo "altre". La precisazione conferma che è data ai contribuenti la più ampia facoltà di avvalersi di forme di definizione finora non utilizzate<sup>5</sup>. In questo senso, per fare degli esempi, si ritiene che chi ha aderito al concordato per alcune annualità d'imposta possa avvalersi dello stesso concordato per definire gli altri periodi d'imposta non coperti, così come chi ha già definito una lite fiscale pendente ha facoltà di definire le pendenze relative ad altre liti in corso finora non definite.

Con il presente documento si fornisce un quadro di sintesi delle novità intervenute, distintamente per ciascuna forma di definizione agevolata, con osservazioni su taluni aspetti particolari.

---

<sup>4</sup> Cfr. A. Milone, "Il condono tombale a due velocità", in "Italia Oggi" del 23 luglio 2003, pag. 38.

<sup>5</sup> Si segnala che tale nuova formulazione è stata ritenuta altresì idonea a consentire, da una parte, la correzione di eventuali errori commessi nella prima definizione e, dall'altra, la conseguente integrazione del versamento (cfr. D. Liburdi, "Si allargano le maglie del condono", in "Italia Oggi" del 29 luglio 2003, pag. 25). Si dubita circa la fondatezza di detta interpretazione stante il tenore letterale dell'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 143 citato. Sul punto sarà interessante conoscere la opinione dell'Agenzia delle entrate.

**1. DEFINIZIONE AUTOMATICA DI REDDITI DI IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO PER GLI ANNI PREGRESSI MEDIANTE AUTOLIQUIDAZIONE**  
(Art. 7 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

La disciplina del concordato di massa non ha subito variazioni.

Il beneficio dei maggiori termini riguarda anche la definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo (concordato) di cui all'articolo 7 della finanziaria 2003. Pertanto, anche i soggetti interessati a tale forma di sanatoria potranno effettuare i versamenti richiesti per il perfezionamento della stessa entro il 16 ottobre 2003.

Gli interessi legali relativi ai versamenti rateali, di cui all'articolo 7, comma 5, decorrono dal 17 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 1, del decreto 3 settembre 2003 del Ministero dell'economia e delle finanze). Ciò vale sia per i contribuenti che hanno già pagato la prima rata nei termini inizialmente previsti, sia i contribuenti che riterranno di avvalersi della definizione pagando la prima rata entro il 16 ottobre 2002.

I termini per la comunicazione, da parte di società di persone e associazioni, alle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata, dell'avvenuta definizione, di cui all'articolo 7, comma 10, sono rideterminati al 17 novembre 2003 (cfr. art. 1, comma 2, lett. b), del decreto 3 settembre 2003 del Ministero dell'economia e delle finanze). Il termine per il perfezionamento della definizione da parte delle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata è rideterminato al 16 gennaio 2004 (cfr. art. 1, comma 2, lett. c), stesso decreto).

I termini per presentazione in via telematica della comunicazione della definizione all'Agenzia delle entrate saranno stabiliti con decreto del direttore della stessa Agenzia.

La legge di conversione n. 212 del 2002 ha stabilito che sono utili i versamenti effettuati, ai sensi e per gli effetti di cui all'anzidetto articolo 7, tra il 21 giugno 2003 (giorno successivo al precedente termine di adesione, fissato - come noto - al 20 giugno 2003) e il 25 giugno 2003 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 143). Poiché la estensione della proroga alla definizione di cui all'articolo 7 è stata introdotta con la legge di conversione e le disposizioni innovative contenute in questa hanno effetto dalla data di entrata in vigore della legge stessa, vale a dire dal 12 agosto 2003, si ritiene debbano essere considerate validamente esercitate le adesioni al concordato a partire da questa ultima data. Il che equivale a dire - a contrario - che i versamenti effettuati nel periodo (di "limbo fiscale") tra il 26 giugno 2003 e la data dell'11 agosto debbono reputarsi non utili.

## 2. INTEGRAZIONE DEGLI IMPONIBILI PER GLI ANNI PREGRESSI (Art. 8 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Circa la disciplina sostanziale della forma di definizione, di notevole interesse è la disposizione, inserita in sede di conversione in legge del D.L. n. 143 citato, secondo la quale *“I contribuenti che entro il 30 giugno 2003 hanno presentato la dichiarazione integrativa di cui all’articolo 8 (...) ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, possono optare per la definizione automatica prevista dall’articolo 9, comma 2, lettera b), (...) avvalendosi delle disposizioni introdotte dal comma 2-ter, lettera a), a condizione che la somma dovuta per effetto della nuova opzione risulti non inferiore a quella risultante dalla dichiarazione integrativa già presentata”* (art. 1, comma 2-quinquies, del D.L. n. 143 convertito).

In altre parole, ai soggetti che si sono avvalsi della dichiarazione integrativa ai fini dell’IVA è consentito “convertire” tale forma di sanatoria in un condono tombale agli effetti dello stesso tributo indiretto, usufruendo del beneficio della riduzione del relativo costo (in merito si rinvia al successivo § 3), a condizione tuttavia che gli oneri fiscali da corrispondere per il condono tombale non siano inferiori ai versamenti già effettuati ai fini della dichiarazione integrativa.

Con norma di interpretazione autentica sono stati chiariti gli effetti penali della dichiarazione integrativa. E’ stato stabilito che le disposizioni di cui all’articolo 8, comma 6, lett. c), della legge finanziaria 2003, inerenti agli effetti di copertura penale di tale sanatoria, *“si intendono nel senso che la esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i reati ivi indicati anche quando le procedure di sanatoria, alle quali è riferibile l’effetto di esclusione della punibilità, riguardano contribuenti diversi dalle persone fisiche e da questi sono perfezionate”* (art. 1, comma 2-septies, del D.L. n. 143 convertito). Ciò significa che la procedura di integrazione degli imponibili perfezionata da parte di una società comporta una copertura penale anche in capo alle persone fisiche (ad esempio, gli amministratori) che hanno concretamente commesso o concorso a commettere il reato tributario (od altro reato per il quale opera l’effetto sanante). Il tema è sviluppato al successivo paragrafo 14.

Vale anche per la integrazione degli imponibili (dichiarazione integrativa) di cui all’articolo 8 della finanziaria 2003 la proroga del termine al 16 ottobre 2003, già prevista nel testo originario del D.L. n. 143.

Gli interessi legali relativi ai versamenti rateali, di cui all’articolo 8, comma 3, decorrono dal 17 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 1, del decreto 3 settembre 2003 del Ministero dell’economia e delle finanze). Ciò vale sia per i contribuenti che hanno già pagato la prima rata nei termini inizialmente previsti, sia i contribuenti che riterranno di avvalersi della integrazione degli imponibili pagando la prima rata entro il 16 ottobre 2002.



I termini per la comunicazione, da parte di società di persone e associazioni, alle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata, dell'avvenuta definizione, di cui all'articolo 8, comma 11, sono rideterminati al 17 novembre 2003 (cfr. art. 1, comma 2, lett. b), del decreto 3 settembre 2003 del Ministero dell'economia e delle finanze). Il termine per il perfezionamento della definizione da parte delle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata è rideterminato al 16 gennaio 2004 (cfr. art. 1, comma 2, lett. c), stesso decreto).

### 3. DEFINIZIONE AUTOMATICA PER GLI ANNI PREGRESSI

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

La disciplina del “condono tombale” è quella che ha subito le più rilevanti modificazioni, ad opera della legge di conversione del D.L. n. 143 citato.

Sono state interessate le disposizioni in materia di condono tombale ai fini IVA (art. 9, comma 2, lettera b)<sup>6</sup>) e quelle in materia di riporto a nuovo delle perdite fiscali (art. 9, comma 7, secondo periodo<sup>7</sup>). In entrambi i casi è stata prevista un’attenuazione dell’onere per la definizione, con effetto anche nei confronti dei contribuenti che già si siano avvalsi di tali forme di definizione entro i termini prima stabiliti (19 maggio 2003).

Per il condono tombale ai fini IVA è ora stabilito che le somme da versare complessivamente per la definizione automatica “*sono ridotte nella misura dell’80 per cento per la parte eccedente l’importo di 11.600.000 euro*” (art. 1, comma 2-ter, lett. a) del D.L. n. 143). In questo modo, ad esempio, ipotizzando un costo totale pari a euro 12.000.000, il versamento da effettuare risulterà pari alla somma di euro 11.600.000 ed euro 80.000 (20% di 400.000), per un totale di euro 11.680.000.

Analoga attenuazione dell’onere è stata prevista per il riconoscimento delle perdite fiscali. Si è disposto che, il riconoscimento delle perdite fiscali pregresse è consentito mediante il versamento di una somma pari al 10 per cento “*fino ad un importo di 250.000.000 euro, nonché di una somma pari al 5 per cento delle perdite eccedenti il predetto importo*” (art. 1, comma 2-ter, lett. b) del D.L. n. 143). A titolo esemplificativo, assumendo un importo delle perdite fiscali pregresse pari a euro 300.000.000, il versamento dovuto per il loro riconoscimento fiscale risulterà pari alla somma di euro 25.000.000 (10% di 250.000.000) e di euro 2.500.000 (5% di 50.000.000), per un totale di euro 27.500.000.

Per evitare discriminazioni, la norma ha considerato la posizione dei contribuenti che si siano già avvalsi del condono tombale, prevedendo la estensione dell’efficacia di tali benefici anche nei loro confronti, con diritto ad ottenere la restituzione di quanto già versato in eccedenza. Difatti, ove, per effetto dell’applicazione delle riportate norme, risulti dovuta una somma di importo inferiore al versamento già effettuato, “*i contribuenti interessati possono utilizzare la differenza in compensazione*

<sup>6</sup> “[2. La definizione automatica si perfeziona con il versamento per ciascun periodo d’imposta: (...);] b) ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, fermi restando i versamenti minimi di cui al comma 6, 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, e del 2 per cento dell’imposta detratta nel medesimo periodo; se l’imposta esigibile ovvero l’imposta detratta superano gli importi di 200.000 euro, le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all’1,5 per cento, e se i predetti importi di imposta superano 300.000 euro le percentuali applicabili a ciascuna eccedenza sono pari all’1 per cento”.

<sup>7</sup> “Il riporto a nuovo delle predette perdite [risultanti dalle dichiarazioni originarie] è consentito con il versamento di una somma pari al 10 per cento delle perdite stesse”.

*delle imposte e dei contributi dovuti, ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*” (art. 1, comma 2-*quater*, del D.L. n. 143 citato). Al fine di garantire il rispetto dell’anonimato, i contribuenti che hanno presentato “in forma riservata” la dichiarazione relativa al condono tombale potranno ottenere la restituzione di tale eccedenza direttamente da parte dell’intermediario che ha ricevuto l’originario versamento, senza la corresponsione di interessi, a condizione che venga presentata una nuova dichiarazione entro il 16 ottobre 2003 allo stesso intermediario al quale è stata prodotta la precedente.

Sotto altro profilo, in materia di cause ostative al perfezionamento della definizione automatica, è stato stabilito che, in deroga all’articolo 9, comma 14, la definizione automatica non è impedita:

- né dalla notifica di un processo verbale di constatazione, qualora questo, alla data dell’11 agosto 2003 (giorno precedente a quello di entrata in vigore della legge di conversione n. 212 del 2003), non abbia ancora dato luogo ad avviso di accertamento o rettifica nei confronti del contribuente a seguito di provvedimento dell’Amministrazione finanziaria;
- né dalla notifica di un avviso di accertamento, qualora questo, alla stessa data dell’11 agosto 2003, sia stato annullato dall’Ufficio per autotutela (art. 1, comma 2-*terdecies*, del D.L. n. 143 citato).

Ne consegue che, come chiarito dall’Agenzia delle entrate, qualora il contribuente, raggiunto da un avviso di accertamento per un periodo d’imposta, abbia presentato dichiarazione ai sensi dell’articolo 9, escludendo dalla definizione automatica tale periodo, la definizione automatica conserva la sua efficacia se, alla data dell’11 agosto 2003, l’ufficio abbia provveduto ad annullare l’avviso di accertamento. In tal caso il contribuente potrà scegliere se avvalersi o meno della facoltà di definire automaticamente anche tale periodo (cfr. istruzioni ai modelli di dichiarazione per la definizione automatica).

Anche per il condono tombale, con norma di interpretazione autentica, sono stati chiariti gli effetti penali della definizione. E’ stato stabilito che le disposizioni di cui all’articolo 9, comma 10, lett. c), della legge finanziaria 2003, inerenti agli effetti di copertura penale di tale sanatoria, “*si intendono nel senso che la esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i reati ivi indicati anche quando le procedure di sanatoria, alle quali è riferibile l’effetto di esclusione della punibilità, riguardano contribuenti diversi dalle persone fisiche e da questi sono perfezionate*” (art. 1, comma 2-*septies*). Ciò significa che il perfezionamento della procedura del condono tombale da parte di una società comporta una copertura penale anche in capo alle persone fisiche (ad esempio, gli amministratori) che hanno concretamente commesso o concorso a commettere il reato tributario (od altro reato per il quale opera l’effetto sanante). Il tema è sviluppato al successivo paragrafo 14.

Anche relativamente alla definizione automatica per gli anni pregressi (condono tombale) di cui all'articolo 9 della finanziaria 2003 vale il nuovo termine del 16 ottobre 2003 (già previsto nel testo originario del D.L. n. 143), di cui si è detto.

Si ritiene che la proroga del termine al 16 ottobre consenta ai contribuenti che abbiano già aderito al condono tombale ai fini delle imposte sui redditi senza affrancare le perdite pregresse di "integrare" la loro definizione automatica mediante affrancamento delle perdite stesse, ai sensi dell'articolo 9, comma 7, della legge finanziaria per il 2003.

Gli interessi legali relativi ai versamenti rateali, di cui all'articolo 9, commi 12 e 17, decorrono dal 17 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 1, del decreto 3 settembre 2003 del Ministero dell'economia e delle finanze). Ciò vale sia per i contribuenti che hanno già pagato la prima rata nei termini inizialmente previsti, sia i contribuenti che riterranno di avvalersi della definizione pagando la prima rata entro il 16 ottobre 2002.

#### 4. DEFINIZIONE DEI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI (Art. 9-bis della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'articolo 9-bis della legge n. 289 del 2002 ha permesso ai contribuenti e ai sostituti d'imposta di effettuare, senza sanzioni, entro il 16 maggio 2003 i versamenti ritardati od omessi. La regolarizzazione ha riguardato:

- le imposte o le ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002, per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a tale data;
- le rate non ancora scadute alla data del 16 maggio 2003 delle imposte e le ritenute iscritte nei ruoli già emessi.

Anche questa forma di definizione è prorogata al 16 ottobre 2003 (art. 1, comma 2, del D.L. n. 143 del 2003).

Gli interessi legali relativi ai versamenti rateali, di cui all'articolo 9-bis, comma 1, decorrono dal 17 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 1, del decreto 3 settembre 2003 del Ministero dell'economia e delle finanze). Ciò vale sia per i contribuenti che hanno già pagato la prima rata nei termini inizialmente previsti, sia i contribuenti che riterranno di avvalersi della definizione pagando la prima rata entro il 16 ottobre 2002.

**5. DEFINIZIONE AGEVOLATA AI FINI DELLE IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA, CATASTALE, SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E SULL'INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI**  
(Art. 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'articolo 11 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, legge finanziaria per il 2003 ha consentito ai contribuenti interessati:

1. di definire entro il 16 maggio 2003, senza sanzioni ed interessi, la propria posizione fiscale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, offrendo a tassazione un valore ulteriore rispetto al valore o incremento di valore dichiarato, risultanti da atti pubblici formati, da scritture private autenticate o registrate, nonché da denunce e dichiarazioni presentate entro il 30 novembre 2002 (articolo 11, comma 1) ;
2. di definire entro il 16 maggio 2003, senza sanzioni ed interessi, le violazioni relative all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle predette imposte sugli atti, scritture, denunce e dichiarazioni sopra elencati (articolo 11, comma 1-*bis*);
3. di adempiere entro il 16 maggio 2003, senza sanzioni ed interessi, con effetto per tutti i tributi indiretti, le formalità relative ai casi di omessa registrazione di atti, di mancata presentazione delle dichiarazioni e denunce alla data del 1° gennaio 2003, ovvero di omessa esecuzione dei versamenti annuali dell'imposta di registro dovuta per i contratti di locazione pluriennali entro la medesima data (articolo 11, comma 4)<sup>8</sup>.

Il D.L. n. 143, coordinato con la legge di conversione n. 212 del 2003, non ha apportato alcuna variazione a tale disciplina ma ha previsto soltanto la proroga al 16 ottobre 2003 dei termini sopra precisati (cfr. art. 1).

*5.1. Definizione agevolata dei valori e degli incrementi di valore dichiarati*

L'articolo 11, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, dispone la definizione agevolata, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento dei valori, per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e le scritture private registrate entro il 30 novembre 2002, nonché per le denunce e le dichiarazioni ai fini INVIM e di successione presentate entro la medesima data, dei valori e degli incrementi di valore dichiarati, assoggettabili a procedimento di valutazione, a condizione che non sia stato notificato al contribuente avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte alla data del 1° gennaio 2003.

---

<sup>8</sup> Sulla definizione agevolata prevista dall'articolo 11 della legge n. 289 del 2002 vedi la circolare di questa Fondazione n. 3 del 2003.

I valori dichiarati per i beni ovvero gli incrementi di valore, assoggettabili a procedimento di valutazione, possono essere definiti con l'aumento del 25% del valore o dell'incremento di valore dichiarati.

A tale scopo, il contribuente deve presentare un'istanza di definizione all'Ufficio delle entrate competente, presso il quale è stata presentata la dichiarazione (di successione o quella ai fini dell'INVIM decennale o da trasferimento) o registrato l'atto.

L'Ufficio in questione, ricevuta l'istanza di sanatoria, provvede alla liquidazione e alla notifica dell'avviso di liquidazione delle imposte dovute, tenendo conto di quanto corrisposto in via principale, senza applicazione di interessi e sanzioni.

Il contribuente entro 60 giorni dalla notifica del suddetto avviso procede al pagamento delle imposte liquidate presso qualsiasi concessionario della riscossione, banca o posta mediante il Modello F23, utilizzando i medesimi codici già istituiti per ciascun tributo.

Qualora il pagamento non venga eseguito entro tale termine, la domanda di definizione agevolata risulta priva di effetti e l'Ufficio delle entrate pone in essere tutti gli adempimenti, previsti per il recupero delle maggiori imposte, nonché delle relative sanzioni e interessi, dovute a seguito del procedimento di valutazione.

Non è prevista per l'istanza di definizione agevolata ai fini delle imposte indirette di cui all'articolo 11, comma 1, l'approvazione di uno specifico modello<sup>9</sup>. È sufficiente che la domanda sia presentata in carta semplice o spedita in plico, senza busta, raccomandato, con avviso di ricevimento.

Come già anticipato, l'articolo 1, comma 2-*bis*, del D.L. n. 143 nel testo coordinato con la legge di conversione, ha stabilito quale nuovo termine per la presentazione dell'istanza di definizione di cui all'articolo 11, comma 1, la data del 16 ottobre 2003.

Si tratta nella fattispecie di una mera proroga del termine prima stabilito, senza ulteriori condizioni.

## *5.2. Definizione agevolata delle violazioni connesse all'applicazione di agevolazioni tributarie non spettanti*

L'articolo 11, comma 1-*bis*, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede la definizione agevolata, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento dei valori, per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e le scritture private registrate entro il 30 novembre 2002, nonché per le denunce e le dichiarazioni presentate entro la medesima data, delle violazioni connesse all'applicazione di agevolazioni tributarie non spettanti, a condizione che non sia stato notificato al contribuente avviso di rettifica e liqui-

---

<sup>9</sup> Tuttavia, per agevolare i contribuenti nei loro adempimenti l'Agenzia delle entrate ha diramato con la comunicazione di servizio del 27 gennaio 2003, n. 4, un fac-simile di istanza corredato di alcune avvertenze.

dazione delle maggiori imposte alla data del 1° gennaio 2003.

Più precisamente, la norma consente di sanare le violazioni connesse all'applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili su atti, scritture, denunce e dichiarazioni, per le quali:

- 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.

La definizione è ammessa dietro pagamento delle maggiori imposte, escluse sanzioni e interessi, risultanti dalla differenza dell'importo dell'imposta calcolato sulla base delle suddette agevolazioni e quello dovuto se le agevolazioni non si fossero applicate.

Per accedere alla definizione agevolata delle violazioni connesse all'applicazione di agevolazioni tributarie il contribuente è tenuto a presentare un'istanza<sup>10</sup>, predisposta secondo le stesse modalità previste per la definizione agevolata dei valori ai fini delle imposte indirette, nella quale dichiara di non voler beneficiare delle agevolazioni precedentemente richieste all'Ufficio delle entrate presso cui è stata eseguita la formalità oggetto di definizione.

Successivamente alla presentazione della domanda di definizione, le maggiori imposte calcolate dagli Uffici delle entrate, devono essere versate entro 60 giorni dalla notifica dell'apposito avviso di liquidazione, presso qualsiasi concessionario della riscossione, banca o posta, utilizzando il modello F23 allegato all'avviso di liquidazione.

Anche in questo caso, l'articolo 1, comma 2-*bis*, del D.L. n. 143, nel testo coordinato con la legge di conversione, ha stabilito quale nuovo termine per la presentazione dell'istanza di definizione la data del 16 ottobre 2003.

### 5.3. *Adempimento tardivo di formalità omesse*

L'articolo 11, comma 4, della legge n. 289 del 2002 prevede che non siano dovute sanzioni ed interessi, qualora alla data del 1° gennaio 2003 siano decorsi i termini per la registrazione degli atti o scritture e per la presentazione delle denunce o dichiarazioni, ovvero per l'esecuzione dei versamenti annuali di cui all'articolo 17, comma 3, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 relativi al pagamento dell'imposta di registro dovuta per le annualità successive alla prima dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, e si provveda al pagamento dei tributi dovuti ed all'adempimento delle formalità omesse.

---

<sup>10</sup> Come per le istanze di definizione agevolata prodotte ai sensi dell'articolo 11, comma 1, anche per quelle presentate ai sensi del comma 1-*bis* l'Agenzia delle entrate con la comunicazione di servizio del 13 marzo 2003, n. 10, ha predisposto un fac-simile di istanza di definizione agevolata, che tiene conto dei chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 12/E ed il cui utilizzo non è obbligatorio.



Per poter beneficiare della proroga occorre che il contribuente provveda al versamento di tutti i tributi dovuti alla registrazione o alla presentazione di dichiarazioni e denunce.

L'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 143 consente ai contribuenti che non abbiano effettuato, anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge (25 giugno 2003)<sup>11</sup>, i versamenti utili per la definizione degli adempimenti e degli obblighi tributari di cui all'articolo 11, comma 4, della legge n. 289 citata, di eseguirli entro la nuova data del 16 ottobre 2003.

Si ritiene che la stessa facoltà spetti ai contribuenti che già si siano avvalsi della opportunità consentita dall'articolo 11, comma 4, nei termini inizialmente previsti e che intendano ora effettuare la regolarizzazione di altre formalità prima non regolarizzate.

---

<sup>11</sup> La data in entrata in vigore del D.L. n. 143 del 2003, è rappresentata dal giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

## 6. DEFINIZIONE DEI CARICHI DI RUOLO PREGRESSI (Art. 12 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

L'articolo 12 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, legge finanziaria 2003, aveva previsto che relativamente ai carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000, i soggetti iscritti a ruolo potessero estinguere il loro debito, senza corrispondere gli interessi di mora, con il pagamento:

- a) di una somma pari al 25% dell'importo iscritto a ruolo;
- b) delle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso per le spese sostenute per le procedure esecutive eventualmente effettuate dallo stesso.

A tal fine, gli stessi soggetti dovevano sottoscrivere e consegnare al concessionario competente, a mezzo posta o via fax, un apposito modello entro il 16 maggio 2003 con il quale dichiaravano di avvalersi della facoltà, versando contestualmente almeno l'80% delle somme predette. L'eventuale importo residuo doveva essere corrisposto entro il successivo 16 aprile 2004<sup>12</sup>.

Su tale disciplina si registrano una serie di interventi modificativi:

### 6.1. Ruoli emessi da uffici statali

Con disposizione di interpretazione autentica, e quindi con efficacia retroattiva, è stato chiarito che "*per ruoli emessi da uffici statali si intendono quelli relativi ad entrate sia di natura tributaria che non tributaria*" (art. 1, comma 2-*decies*, del D.L. n. 143 del 2003).

Pertanto, le norme dell'articolo 12 della legge n. 289 si applicano:

- a) ai ruoli formati dall'Amministrazione finanziaria<sup>13</sup>, ivi compresi quelli oggetto di provvedimenti di sospensione della riscossione, ovvero emessi a seguito di liquidazione delle imposte ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché emessi a seguito di controllo formale delle dichiarazioni ex articolo 36-*ter* del medesimo decreto, secondo quanto già chiarito della circolare del 21 febbraio 2003, n. 12/E dell'Agenzia delle entrate;

---

<sup>12</sup> Sulla definizione agevolata prevista dall'articolo 12 della legge n. 289 del 2002 vedi la circolare di questa Fondazione n. 6 del 2003.

<sup>13</sup> Sono da ritenersi compresi anche i ruoli formati dagli uffici doganali e gli eventuali crediti iscritti a ruolo, concernenti tributi di competenza dell'Agenzia del territorio (si vedano, a tal proposito, la circolare dell'Agenzia delle dogane del 4 marzo 2003, n. 10/D e la circolare dell'Agenzia del territorio del 17 marzo 2003, n. 1/T).

- b) i ruoli emessi da Amministrazioni diverse da quella finanziaria, quali ad esempio le prefetture per le sanzioni amministrative irrogate a seguito di violazioni al codice della strada<sup>14</sup>.

Sono esclusi, invece, dall'ambito applicativo della norma, i ruoli emessi dagli enti locali e dagli istituti previdenziali e assistenziali, Inps e Inail, che riscuotono, rispettivamente, contributi previdenziali e premi assicurativi, in quanto non emessi dagli "uffici statali" intesi come "uffici dell'Amministrazione statale in senso stretto"<sup>15</sup>.

#### 6.2. Ruoli affidati ai concessionari fino al 31 dicembre 2000

Per la definizione di questi ruoli è intervenuta a suo tempo l'Agenzia delle entrate con il Provvedimento del 28 febbraio 2003, che disciplinava le modalità di adesione ai benefici di cui all'articolo 12 e di pagamento delle somme dovute a seguito dell'adesione distinguendo tra ruoli affidati ai concessionari tra il 1° gennaio 1997 e il 31 dicembre 2000 e ruoli affidati anteriormente al 1° gennaio 1997.

In relazione ai primi i concessionari dovevano inviare una comunicazione nella quale informavano i debitori dei carichi di ruolo pregressi per i quali potevano avvalersi della definizione agevolata e delle somme da versare ai fini di tale definizione. I debitori che avessero ricevuto tale comunicazione ed inteso avvalersi dei benefici di cui all'articolo 12 dovevano:

- a) entro il 16 maggio 2003, consegnarla direttamente al concessionario o inviargli, a mezzo posta o via fax, dopo aver compilato e sottoscritto la dichiarazione posta in calce alla stessa;
- b) provvedere al pagamento presso gli sportelli del concessionario, ovvero presso una banca o un ufficio postale:
  - entro la stessa data, di tutte le somme dovute ovvero di almeno l'80% delle stesse;
  - entro il 16 aprile 2004, dell'eventuale residuo.

In relazione ai ruoli affidati anteriormente al 1° gennaio 1997, invece, non era pre-

---

<sup>14</sup> L'Agenzia del Demanio ha chiarito "che rientrano nel condono fiscale anche gli importi iscritti a ruolo riferiti a proventi dovuti per l'utilizzo di beni immobili di proprietà dello Stato" (comunicato pubblicato di recente sul sito internet dell'Agenzia).

Il Ministero della giustizia con una nota dello scorso 13 giugno 2003, diretta ai presidenti delle Corti D'Appello e ai Procuratori Generali ha ribadito che i carichi di ruolo pregressi di cui all'articolo 12 della legge finanziaria non possano riferirsi anche alle spese processuali ed alle pene pecuniarie, conseguenti a sentenze di condanna inflitte dai giudici penali, riscosse mediante ruolo ai sensi dell'articolo 223 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Testo Unico sulle spese di giustizia). Ciò in quanto la loro definizione configurerebbe una forma di indulto, fattispecie disciplinata dall'articolo 174 del Codice penale. L'articolo 79 della Costituzione prevede che l'indulto possa essere concesso solo con legge deliberata a maggioranza dei due terzi dei componenti di ciascuna Camera, in ogni suo articolo e nella votazione finale e la legge finanziaria non è adottata con questa procedura. Inoltre, l'ordinamento prevede che le questioni concernenti l'estinzione (totale o parziale) o la rateizzazione delle pene pecuniarie sia affidata unicamente agli organi giurisdizionali. L'estensione dell'ambito oggettivo dell'articolo 12 ai carichi di ruolo relativi alle pene pecuniarie avrebbe invece l'effetto di consentire la definizione in via amministrativa dei debiti afferenti alle pene pecuniarie, eludendo la riserva di giurisdizione che l'ordinamento e lo stesso articolo 111 della Costituzione prevedono in questa materia.

<sup>15</sup> Cfr. Comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate del 28 febbraio 2003.

visto l'invio da parte dei concessionari di alcuna comunicazione, per cui i soggetti iscritti in tali ruoli che avessero inteso avvalersi dei suddetti benefici, si dovevano recare presso gli sportelli del competente concessionario del Servizio nazionale della riscossione, dove avrebbero sottoscritto un'apposita dichiarazione e pagato:

- tutte le somme dovute a seguito della definizione, ovvero;
- almeno l'80% delle stesse.

In questo ultimo caso avrebbero dovuto effettuare entro il 16 aprile 2004 il pagamento dell'importo residuo.

E' stabilita ora la riapertura dei termini della definizione dei carichi di ruolo pregressi di cui all'articolo 12. I contribuenti che non abbiano effettuato, anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge (25 giugno 2003)<sup>16</sup>, i versamenti utili per la definizione degli adempimenti e degli obblighi tributari previsti dal suddetto articolo, hanno la possibilità di eseguirli entro la nuova data del 16 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 2, D.L. n. 143 del 2003), con contestuale sottoscrizione di apposito atto con il quale dichiarano di avvalersi della facoltà di definizione (cfr. articolo 1, comma 2-*bis*, del D.L. n. 143 del 2003 nel testo risultante dalla conversione).

La proroga riguarda sia i contribuenti che nei termini precedentemente fissati non hanno aderito ad alcuna delle definizioni agevolate previste, sia a quelli che vi hanno aderito ed ora intendono avvalersi di quella relativa ai carichi di ruolo pregressi.

Resta invece valida la data del 16 aprile 2004 per il pagamento dell'importo residuo.

### *6.3. Ruoli affidati ai concessionari dal 1° gennaio 2001 al 30 giugno 2001*

E' previsto l'allargamento dell'ambito applicativo della definizione agevolata ai ruoli emessi dal 1° gennaio 2001 al 30 giugno 2001, precedentemente non considerati (cfr. art. 1, comma 2-*ter*, lett. c), del D.L. n. 143 che ha introdotto un nuovo comma 2-*ter* nell'art. 12 della legge n. 289).

La nuova disposizione stabilisce che relativamente ai carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali (da intendere nel senso ora chiarito dalla norma) e affidati ai concessionari del Servizio nazionale della riscossione dal 1° gennaio 2001 al 30 giugno 2001, i soggetti iscritti a ruolo possono estinguere il loro debito sottoscrivendo, entro il 16 ottobre 2003, un apposito atto e versando contestualmente almeno l'80% di una somma pari al 25% dell'importo iscritto a ruolo e di una somma pari a quanto dovuto al concessionario a titolo di rimborso per le spese sostenute per le procedure esecutive eventualmente effettuate dallo stesso. Per favorire la definizione, è previsto che i concessionari debbano inviare ai soggetti interessati apposita comunicazione entro il 16 settembre 2003.

L'eventuale importo residuo dovrà essere corrisposto entro il 16 aprile 2004.

---

<sup>16</sup> La data in entrata in vigore del D.L. n. 143 del 2003, è rappresentata dal giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

**7. DEFINIZIONE DEI TRIBUTI LOCALI**  
*(Art. 13 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)*

Resta confermato che la possibilità di avvalersi di una definizione agevolata dei tributi locali rimane nella esclusiva competenza dei singoli enti locali. Sull'argomento si rinvia alla circolare della Fondazione n. 5 del 2003.

## 8. REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI (Art. 14 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

La proroga dei termini prevista dal D.L. n. 143 del 2003 vale anche per i versamenti utili ai fini della regolarizzazione delle scritture contabili disciplinata dall'articolo 14 della legge n. 289 del 2002. Anche in questo caso i contribuenti interessati, che non abbiano finora approfittato di tale opportunità, hanno la possibilità di farlo entro il maggior termine del 16 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 2, del D.L. n. 143 del 2003).

Sembra ricavarsene che se il contribuente riterrà di avvalersi delle disposizione dell'articolo 8 della legge n. 289 del 2002 (dichiarazione integrativa) potrà anche avvalersi delle disposizioni dell'articolo 14, commi 1, 2 e 3, della stessa legge (specificazione in apposito prospetto dei nuovi elementi da cui derivano gli imponibili ed eventuale regolarizzazione delle scritture contabili), se il contribuente riterrà di avvalersi delle disposizione dell'articolo 9 della legge n. 289 del 2002 (condono tombale) potrà anche avvalersi delle disposizioni dell'articolo 14, comma 5, della stessa legge con facoltà di iscrizione di attività in precedenza omesse o parzialmente omesse e conseguente pagamento, sempre entro il 16 ottobre, di un'imposta sostitutiva del 6%. La circostanza che in quest'ultimo caso sia dovuto un distinto pagamento porta a ritenere che la regolarizzazione contabile possa essere fatta anche dai contribuenti che abbiano già aderito entro il 16 maggio 2003 al condono tombale, senza attivare la disposizione dell'articolo 14, comma 5.

In realtà, la prospettata possibilità di regolarizzazione contabile è, almeno nella generalità dei casi, soltanto teorica. Un ostacolo insuperabile si rinviene nella disciplina dello stesso articolo 14 che, al secondo comma, consente la regolarizzazione contabile esclusivamente con riferimento al bilancio relativo all'esercizio 2002 (*"I soggetti ivi indicati possono procedere ad ogni effetto alla regolarizzazione delle scritture contabili apportando le conseguenti variazioni nell'inventario, nel rendiconto ovvero nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero in quelli del periodo d'imposta in corso a tale data ..."*). Stesso riferimento al bilancio chiuso al 31 dicembre 2002 si riscontra all'articolo 14, comma 5. Il D.L. n. 143 del 2003 non ha modificato le disposizioni ora citate. Se ne conclude che solo il bilancio relativo all'esercizio 2002, ovvero quello riguardante il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002, potranno evidenziare i nuovi valori, allineando le risultanze contabili alla reale situazione dell'azienda.

In altri termini, va rimarcato che la regolarizzazione contabile non è legata solo al pagamento delle previste imposte (quelle derivanti dalla dichiarazione integrativa e quella sostitutiva pari al 6% dei valori o dei maggiori valori dei beni iscritti). Per fruire della regolarizzazione contabile è necessario altresì intervenire sul bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero al periodo d'imposta in corso a tale data. Pertanto se per un qualsiasi motivo non è possibile esporre le ret-

tifiche contabili nel bilancio relativo ai predetti periodi d'imposta<sup>17</sup>, la riapertura dei termini ora stabilita dal D.L. n. 143 del 2002 di fatto non potrà essere utilizzata.

I contribuenti che, anteriormente al 25 giugno 2003 (data di entrata in vigore del D.L. n. 143 del 2003), hanno approvato il bilancio d'esercizio<sup>18</sup> non potranno quindi avvalersi della proroga per regolarizzare le proprie scritture. Gli unici soggetti che sembrano invece interessati dovrebbero essere le imprese con periodo d'imposta a cavallo dell'anno solare, a condizione che alla stessa data del 25 giugno i soci non abbiano comunque approvato il bilancio<sup>19</sup>.

Volendo esemplificare, se un'impresa ha previsto nel proprio statuto un esercizio che va dal 1° dicembre 2002 al 30 novembre 2003, i termini di approvazione del bilancio scadono il 31 marzo 2004. In questa situazione sarebbe possibile evidenziare in bilancio le regolarizzazioni delle poste contabili. Nel caso in cui sia altresì dovuta l'imposta sostitutiva il versamento dovrà essere effettuato entro la nuova scadenza del 16 ottobre prossimo. Invece, se l'impresa ha previsto un esercizio che va dal 1° febbraio 2002 al 31 gennaio 2003, il bilancio doveva essere approvato entro il 31 maggio scorso. Pertanto, scadendo tale adempimento prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 143 (25 giugno 2003), non sarà possibile procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili.

La interpretazione proposta si basa sul tenore letterale della norma. Non sono tuttavia mancate interpretazioni diverse<sup>20</sup>. Le alternative proposte sono due. La prima ipotizza una regolarizzazione con effetti solo fiscali. La seconda ipotizza la iscrizione dei diversi valori delle attività e delle passività che l'impresa intendesse far emergere al 1° gennaio 2003<sup>21</sup> anziché al 31 dicembre del 2002<sup>22</sup>. Sono opinioni che si ritiene di non condividere in quanto il dato normativo, estremamente puntuale, appare ben difficilmente superabile.

Si segnala infine che, in materia di regolarizzazione contabile da parte dei contribuenti che si siano avvalsi del condono tombale, è stata modificato il comma 5 dell'articolo 14 della legge n. 289 del 2002. E' stato precisato che la possibilità di iscrivere attività riguarda sia quelle omesse che quelle "parzialmente omesse" (cfr. art.

---

<sup>17</sup> Il 2002, ovvero quello in corso al 31 dicembre 2002.

<sup>18</sup> Ciò può essere avvenuto sia perché a quella data era ormai scaduto il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, sia perché, pur potendo approvare il bilancio entro il maggior termine di sei mesi, i soci hanno comunque già provveduto all'approvazione.

<sup>19</sup> Anche le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare possono essersi avvalse della regolarizzazione delle scritture contabili, usufruendo della proroga. Potrebbe essere il caso di una società che aveva la possibilità di approvare il bilancio entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio e che abbia proceduto all'approvazione in data successiva al 24 giugno 2003.

<sup>20</sup> Sul punto si veda P. Meneghetti "Scritture, la "data" senza certezze", in "Il Sole 24 Ore" dell'11 agosto 2003.

<sup>21</sup> Così P. Meneghetti, cit..

<sup>22</sup> E' evidente che la discrasia tra le rimanenze iscritte nel bilancio relativo al 2002 e quelle riportate all'inizio dell'anno successivo potrebbe dare luogo ad un accertamento, non essendo il 2002 un'annualità coperta da condono.

1, comma 2-*duodecies* del D.L. n. 143 del 2003). La rettifica della norma, con l'aggiunta dell'espressione "parzialmente omesse", non dovrebbe assumere valore innovativo in quanto tale possibilità era già sostenibile in via interpretativa. E' dunque possibile la rilevazione di opere e servizi in corso di esecuzione la cui indicazione in contabilità sia stata effettuata ad un valore inferiore rispetto a quello corretto. In questo caso l'attività è solo parzialmente omessa, ma l'iscrizione può essere effettuata fornendo la prova che i costi necessari per incrementare l'opera non sono mai stati contabilizzati.



## 9. DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI, DEGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO E DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTAZIONE

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

Circa i profili sostanziali della definizione delle cosiddette “liti potenziali”, con norma di interpretazione autentica, e quindi con efficacia retroattiva, sono stati chiariti gli effetti penali derivanti dal perfezionamento della definizione. E’ stato stabilito che le disposizioni di cui all’articolo 15, comma 7, della più volte citata legge finanziaria 2003, inerenti agli effetti di copertura penale di tale definizione, “*si intendono nel senso che la esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i reati ivi indicati anche quando le procedure di sanatoria, alle quali è riferibile l’effetto di esclusione della punibilità, riguardano contribuenti diversi dalle persone fisiche e da questi sono perfezionate*” (art. 1, comma 2-septies). Ciò significa che la procedura di definizione perfezionata da parte di una società comporta una copertura penale anche in capo alle persone fisiche (ad esempio, gli amministratori) che hanno concretamente commesso o concorso a commettere il reato tributario (od altro reato per il quale opera l’effetto sanante). Il tema è sviluppato al successivo paragrafo 14.

A proposito dei termini per avvalersi della definizione, l’articolo 1, comma 2, del D.L. n. 143 del 2003, proroga al 16 ottobre 2003 i termini, originariamente previsti per il giorno 16 maggio 2003, per il pagamento delle somme dovute. La proroga del termine è efficace anche nei confronti di coloro che abbiano già aderito ad una ovvero più delle forme di definizione previste dalla legge n. 289 del 2002. Anzi, secondo quanto già anticipato in premessa, si ritiene che della proroga possa avvalersi anche chi abbia già definito una lite potenziale entro il termine del 16 maggio 2003 e voglia ora definire le pendenze relative ad altre liti in corso finora non definite.

In relazione a detta proroga dei termini, per i contribuenti che provvedano ad effettuare entro il 16 ottobre 2003 versamenti utili per la definizione, il termine per la proposizione del ricorso avverso gli atti dell’amministrazione finanziaria è fissato al 18 ottobre 2003<sup>23</sup> (art. 1, comma 2-sexies, del D.L. n. 143 nel testo convertito). Quindi, per i contribuenti che abbiano aderito alla definizione provvedendo ai pagamenti previsti entro il 16 maggio scorso, i termini per il ricorso hanno ricominciato a decorrere dal 20 maggio 2003, per gli altri contribuenti, che decidano ora di avvalersi della definizione entro il 16 ottobre p.v., il termine per la proposizione del ricorso e per la definizione dell’invito al contraddittorio, continuano ad essere ininterrottamente sospesi dal 1° gennaio 2003 fino al 18 ottobre 2003.

Gli interessi legali relativi ai versamenti rateali, di cui all’articolo 15, comma 5, decorrono dal 17 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 1, del decreto 3 settembre 2003

---

<sup>23</sup> La sospensione dei termini per la proposizione del ricorso è prevista dall’articolo 15, comma 8, della legge n. 289 del 2002.

del Ministero dell'economia e delle finanze). Ciò vale sia per i contribuenti che hanno già pagato la prima rata nei termini inizialmente previsti, sia i contribuenti che riterranno di avvalersi della definizione pagando la prima rata entro il 16 ottobre 2003.

## 10. CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI (Art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

A proposito dei termini per avvalersi della definizione delle liti fiscali pendenti, l'articolo 1, comma 2, del D.L. n. 143 del 2003, proroga al 16 ottobre 2003 i termini, originariamente previsti per il giorno 16 maggio 2003, per il pagamento delle somme dovute. La proroga del termine è efficace anche nei confronti di coloro che abbiano già aderito ad una ovvero più delle forme di definizione previste dalla legge n. 289 del 2002. Anzi, secondo quanto già anticipato in premessa, si ritiene che della proroga possa avvalersi anche chi abbia già definito una lite fiscale entro il termine del 16 maggio 2003 e voglia ora definire altre liti in corso finora non definite.

Il termine per la presentazione della domanda di definizione delle liti fiscali, di cui all'articolo 16, comma 4, è stato rideterminato al 21 ottobre 2003 (cfr. decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 3 settembre 2003, art. 1, comma 2, lett. d).

Qualche limitazione è stata stabilita a proposito della facoltà di rateazione delle somme dovute prevista dall'articolo 16, comma 2, della legge n. 289 del 2002 (cfr. art. 1, comma 2-*sexies*, del D.L. n. 143 del 2003). Difatti, i contribuenti che decidano di versare le somme necessarie alla definizione entro il termine del 16 ottobre 2003 debbono comunque sottostare ai termini già previsti dalla norma ai fini della rateazione. Ciò comporta, come del resto espressamente previsto dalla disposizione, che alla data del 16 ottobre 2003 deve essere effettuato il versamento di tutte le rate già scadute alla data stessa, a partire da quella che avrebbe dovuto essere versata al 16 maggio 2003, con decorrenza degli interessi a partire dal 17 maggio 2003.

La proroga del termine di versamento delle somme dovute per la definizione delle liti fiscali ha comportato una corrispondente proroga della sospensione delle liti dal 30 giugno al 30 novembre 2003<sup>24</sup>. Stessa proroga vale a proposito dei termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi per riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio (art. 1, comma 1, del D.L. n. 143 del 2003). La ragione di questa sospensione sta nella necessità di concedere al contribuente un lasso di tempo sufficiente per decidere circa l'opportunità di aderire alla definizione senza i condizionamenti dovuti agli ordinari termini.

Analogo riflesso si è prodotto a proposito della procedura successiva alla presentazione della domanda di definizione, quale descritta dall'articolo 16, comma 8, della legge n. 289 del 2002. Tenuto conto del maggior termine concesso ai contribuenti per versare quanto dovuto e chiedere la definizione delle liti, sono stati procrastinati tutti i termini conseguenti.

---

<sup>24</sup> La sospensione delle liti che possono essere definite è prevista dall'articolo 16, comma 6, della legge n. 289 del 2002.

## 11. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI CHIUSURA PARTITE IVA INATTIVE

(Art. 5 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282)

L'articolo 5 del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella legge 21 febbraio 2003, n. 27 prevede che i soggetti cui è stato attribuito il numero di partita IVA, che non hanno effettuato nell'anno 2002 alcuna operazione imponibile e non imponibile, possano sanare:

- le irregolarità derivanti dalla mancata presentazione delle dichiarazioni IVA e delle dichiarazioni dei redditi limitatamente ai redditi di impresa e di lavoro autonomo, con importi pari a zero, per gli anni precedenti, nei quali non sia stata effettuata alcuna operazione imponibile e non imponibile;
- le violazioni di cui all'articolo 5, comma 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471<sup>25</sup>;

con il versamento di un importo unico di 100,00 euro, indipendentemente dalle annualità da regolarizzare, entro il 16 maggio 2003, mediante modello F24 e la presentazione di apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate di cessazione attività.

La comunicazione di cessazione attività ai fini della cancellazione delle partite IVA, con l'indicazione degli estremi dell'avvenuto versamento della somma prevista, doveva essere effettuata a partire dal 15 aprile 2003 ed entro il 31 luglio 2003, utilizzando i modelli AA7/7 o AA9/7, previsti per le dichiarazioni di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA ed approvati con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 12 novembre 2002, secondo le modalità di presentazione previste per tali dichiarazioni dall'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni<sup>26</sup>.

Il D.L. n. 143 del 2003 ha disposto la riapertura dei termini per la chiusura delle partite IVA inattive di cui si è detto, offrendo la possibilità ai contribuenti che non lo avessero finora fatto di eseguire il previsto versamento di 100 euro entro la nuova data del 16 ottobre 2003 (cfr. art. 1, comma 2).

Sarà un successivo provvedimento dell'Agenzia delle entrate a definire i nuovi termini di presentazione della comunicazione di cessazione attività.

---

<sup>25</sup> L'articolo 5, comma 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 stabilisce che chiunque, pur essendovi obbligato, non presenti una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, previste nel comma 1 e 3 dell'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, o la presenti con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti, sia punito con sanzione da 516,46 euro a 2.065,83 euro.

La sanzione è ridotta ad un quinto del minimo se l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio.

<sup>26</sup> Cfr. Provvedimento dell'Agenzia delle entrate pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 58 dell'11 marzo 2003.

## 12. DEFINIZIONE DELLA TASSA AUTOMOBILISTICA ERARIALE

(Art. 5-*quinquies* del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282)

L'articolo 5-*quinquies* del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito in legge n. 27 del 2003 dispone che le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2001, connesse al mancato pagamento della tassa automobilistica erariale (c.d. bollo auto) possano essere definite mediante il pagamento della stessa tassa entro il 16 maggio 2003, senza applicazione di interessi e sanzioni.

In particolare possono fruire di tale definizione agevolata tutti coloro che hanno commesso le citate violazioni:

- fino al 31 dicembre 1992, indipendentemente dalla Regione di iscrizione al Pra 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 Pra nelle regioni a statuto speciale.

Qualora sia stata notificata una cartella di pagamento, le medesime violazioni possono essere definite con il pagamento della tassa al concessionario della riscossione entro il 26 maggio 2003.

E' comunque escluso il rimborso delle somme pagate in eccedenza entro la stessa data.

Il D.L. 24 giugno 2003, n. 143, nel testo convertito, ha previsto la proroga anche di questa sanatoria consentendo a coloro che non abbiano effettuato alcun versamento nel periodo compreso tra il 17 aprile 2003 ed il 24 giugno 2003 di procedere al pagamento degli importi dovuti entro il maggior termine del 16 ottobre 2003.

E' stato inoltre fissato al 27 ottobre 2003 il nuovo termine per il versamento al concessionario della tassa automobilistica erariale in caso di notifica della cartella di pagamento (cfr. art. 1, comma 3, del decreto 3 settembre 2003 del Ministero dell'economia e delle finanze).

### 13. EMERSIONE DI ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO (Art. 6 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282)

L'articolo 2 del D.L. n. 143 del 2003, entrato in vigore il 25 giugno u.s., ha apportato talune modifiche alla disciplina del c.d. "Scudo fiscale", prevista dagli artt. da 6 a 6-*quinquies* del D.L. 24 dicembre 2002 n. 282, convertito nella legge 21 febbraio 2003, n. 27.

#### 13.1. Proroga dei termini

L'articolo 2, comma 1, del D.L. n. 143 dispone la proroga al 30 settembre 2003 del termine finale previsto per il perfezionamento delle operazioni di rimpatrio o regolarizzazione di attività detenute fuori dai confini nazionali.

I termini per effettuare le operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione hanno subito pertanto le seguenti successive variazioni:

- 2,5% fino al 16 aprile, 4% fino al 30 giugno 2003 (D.L. 24 dicembre n. 282 del 2002, nel testo convertito)
- 2,5% fino al 16 maggio, 4% fino al 30 giugno 2003 (D.L. 7 aprile 2003, n. 59 non convertito)
- 2,5% fino al 30 settembre 2003 (D.L. 24 giugno 2003, n. 143), con restituzione dell'eccedenza a coloro che avessero già versato il 4%;
- 2,5% fino al 30 settembre 2003 (D.L. 24 giugno 2003, n. 143, nel testo convertito), senza restituzione dell'eccedenza a coloro che avessero già versato il 4%.

#### 13.2. Costo dell'operazione

Sulla base dello schema proposto il costo dell'operazione dovrebbe essere il seguente:

- operazioni di emersione perfezionate dal 17 maggio al 24 giugno: prelievo 4 % (proprio per effetto dell'abrogazione del comma 3 dell'articolo 2, che consentiva le restituzioni);
- operazioni di emersione perfezionate dal 25 giugno al 30 settembre: prelievo 2,5%.

#### 13.3. Proroga del termine per il rimpatrio delle attività regolarizzate

L'articolo 6-*bis* del D.L. 282 del 2002 concesse l'opportunità, per i soggetti che già avevano proceduto a regolarizzare proprie attività detenute all'estero con la prima edizione del provvedimento (art. 15 del D.L. n. 350 del 2001), di poterle rimpatriare seguendo la procedura prevista dalla norma (niente di più che la normale procedura del rimpatrio).

Anche il termine per perfezionare tale operazione è stato prorogato al 30 settembre 2003, e la maggiorazione dello 0,50 % è ora dovuta solo per le operazioni di rimpatrio effettuate dopo il 31 luglio 2003.

## 14. EFFETTI PENALI DELLE SANATORIE

Circa gli effetti penali delle varie forme di definizione agevolata, si è già evidenziato il rilievo della nuova disposizione contenuta nell' articolo 1, comma 2-*septies*, del D.L. n. 143 del 2003, secondo la quale:

*“.. Le disposizioni di cui agli artt. 8, comma 6, lettera c), 9, comma 10, lettera c) e 15, comma 7, della legge n. 289 del 2002 e successive modificazioni, si intendono nel senso che la esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i reati ivi indicati anche quando le procedure di sanatoria, alle quali è riferibile l'effetto di esclusione della punibilità riguardano contribuenti diversi dalle persone fisiche e da questi sono perfezionate.”*

Le disposizioni richiamate (art. 8, comma 6, lett. c), art. 9 comma 10, lett. c) e 15, comma 7) disciplinano tutte l'operatività del beneficio della esclusione della punibilità per i reati tributari ed extratributari commessi in connessione teleologica dal soggetto che aderisce alle disposizioni in tema di dichiarazione integrativa semplice, condono tombale, definizione di liti potenziali, al fine di incentivare il più possibile la convenienza ad avvalersi di queste forme definitorie.

### 14.1. Considerazioni generali

Prima di entrare nel merito della questione, gioverà premettere come l'intervento legislativo non sia tanto mirato ad apportare delle vere e proprie modifiche all'impianto normativo, ma piuttosto diretto a fornire un chiarimento ermeneutico ad ausilio dell'interprete, in ordine alla portata applicativa dei benefici premiali previsti dalla norma. Ciò è confermato dall'uso dell'espressione *“..le disposizioni... si intendono nel senso...”*.

La norma costituisce pertanto un emblematico esempio di interpretazione autentica: lo stesso legislatore, cosciente della rilevanza e della portata dei dubbi interpretativi che l'originaria formulazione della norma ha sollevato presso gli operatori, interviene, con una disposizione meramente interpretativa, a fornire indicazioni che dovrebbero consentire di dipanare le perplessità e le difficoltà applicative connesse.

### 14.2. Effetti

Prima dell'intervento legislativo in esame, si era dibattuto in dottrina in ordine alla natura giuridica degli effetti di esclusione della punibilità previsti dalle norme citate. Non sarà inutile ricordare che la conclusione per ritenerle “cause di estinzione della punibilità” fece registrare pressoché unanime consenso. Da tale conclusione, tuttavia, discendevano importanti conseguenze in tema di concorso di persone nel

reato, alla luce dell'articolo 182 del codice penale, che, in ottemperanza al principio della personalità delle cause di estinzione del reato e della pena, stabilisce che *“salvo che la legge disponga altrimenti, l'estinzione del reato o della pena ha effetto soltanto per coloro ai quali la causa di estinzione si riferisce”*.

Con la conseguenza che, laddove nell'eventuale reato tributario di dichiarazione infedele commesso dal contribuente avesse per avventura concorso, ad esempio, il consulente fiscale, va da sé che l'osservanza degli adempimenti prescritti dalla norma di sanatoria da parte del contribuente non avrebbero potuto spiegare alcuna conseguenza premiale nei confronti del consulente.

Tale conclusione dava luogo ad una ingiustificata disparità di trattamento dal momento che, mentre da un lato il soggetto attivo del reato tributario, che poi è anche colui che ne ha tratto diretto ed immediato vantaggio, avrebbe usufruito della causa estintiva, dall'altro il soggetto - o i soggetti - che pur avendo dato determinante apporto alla condotta illecita, alla fine hanno contribuito a favorire l'evazione altrui, ne sarebbero rimasti irrimediabilmente esclusi.

L'esigenza di estendere ai concorrenti nel reato tributario la causa di estinzione della pena che la legge faceva scattare nei confronti del solo “contribuente principale”, iniziò però a raccogliere sempre maggiori consensi sia in dottrina che in giurisprudenza.

In particolare, la Corte Costituzionale, con sentenza 19 gennaio 1995, con riferimento all'articolo 1 del D.P.R. n. 23 del 1992 in cui l'estinzione del reato tributario era subordinata alla presentazione da parte del solo soggetto attivo del reato di una dichiarazione integrativa, fondandosi sul canone che impone l'interpretazione più conforme alla Costituzione, ha concluso che la norma si doveva interpretare nel senso di allargare gli effetti estintivi anche agli altri concorrenti. Nello stesso senso la Corte di Cassazione, Sez. III, con la sent. 7 settembre 2000, n. 9251, che con riferimento alla concessione in sanatoria rispetto al reato edilizio ha affermato l'estensione dell'estinzione del reato nei confronti di tutti i responsabili dell'abuso, e non solo per i soggetti che avevano chiesto ed ottenuto il provvedimento di sanatoria.

In tale solco giurisprudenziale si colloca, da ultimo, la sentenza n. 140 del Gip Tribunale di Pordenone, depositata il 27 maggio u.s., la quale, tra l'altro, in tema di estensione a tutti i concorrenti delle cause di esclusione della punibilità ha ritenuto applicabile la causa di non punibilità conseguente al condono operato dalla società a tutti i concorrenti nel reato, anche estranei alla società, riconoscendo alla causa di esclusione della punibilità una valenza oggettiva.

Preso atto di tale orientamento prevalente, il legislatore del D.L. n. 143 è intervenuto a conferire allo stesso rango e dignità legislativa.

Questo significa che, nei casi in cui la definizione automatica sia stata perfezionata da una società, gli effetti di esclusione della punibilità vanno riferiti sia al consulente, sia agli amministratori e ad ogni altro terzo che abbia concorso alla commissione del reato.



### 14.3. Proroga dei termini dei condoni

Per quanto concerne le preclusioni penali è stato più volte messa in evidenza la necessità di considerare attentamente l'eventuale sopravvenienza della causa ostativa penale, ossia di quella "formale conoscenza" da parte del contribuente dell'avvenuto esercizio nei suoi confronti dell'azione penale per determinati reati tributari ed extratributari, che la legge n. 289 del 2002 - sia per ragioni di etica giuridica che di economia processuale - considera condizione impeditiva dell'accesso alle sanatorie<sup>27</sup>.

La riapertura dei termini per aderire alle sanatorie potrebbe rendere possibile la sopravvenienza di cause ostative di natura penale che non si erano ancora manifestate nella pendenza dei precedenti termini.

Resta evidente che i contribuenti che allo stato dovessero risultare soltanto indagati per uno dei reati ostativi, e dunque nei cui confronti non fosse stata ancora formalmente esercitata l'azione penale, saranno quelli maggiormente interessati ad una tempestiva presentazione della dichiarazione di adesione alle disposizioni di sanatoria, prima che le indagini in corso possano sfociare nel formale esercizio dell'azione.

### 14.4. Esclusione della punibilità per reati tributari

Com'è noto, la esclusione della punibilità prevista dall'articolo 9, comma 10, lett. c), della legge n. 289 del 2002 costituisce uno dei benefici accordati ai contribuenti che si avvalgono della speciale procedura della definizione automatica per gli anni pregressi (c.d. condono tombale).

Il legislatore, dunque, allo scopo di incentivare al massimo l'adesione alla procedura, ha previsto l'operatività della speciale causa di esclusione della punibilità per i reati tributari, eventualmente commessi dal contribuente, di cui agli artt. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (Dichiarazione infedele), 5 (Omessa dichiarazione), e 10 (Occultamento o distruzione delle scritture contabili) del D.Lgs. n. 74 del 2000. Trattandosi di materia penale, l'elencazione delle fattispecie di reato è tassativa. Tra le stesse - lo si rileva agevolmente - non figura l'ipotesi delittuosa di cui all'articolo 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (Emissione di fatture per operazioni inesistenti).

Al fine di evidenziare meglio i limiti entro i quali opera la esclusione della punibilità penale, può essere utile segnalare un caso di recente offerto dalla prassi<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Si noti la differenza sostanziale con le cause ostative di tipo amministrativo, le quali sono invece ancorate allo svolgimento di una determinata attività da parte dell'Amministrazione finanziaria e ad una data fissa (notifica di processo verbale di constatazione con rilievi, notifica di avviso di accertamento, ecc. alla data del 1° gennaio 2003).

<sup>28</sup> Il caso è stato segnalato da R. Portale in "Il Sole 24 Ore" del 7 settembre 2003.

L'Amministrazione finanziaria ha avviato un'attività di indagine nei confronti di una società sospettata di essere coinvolta in una complessa operazione di evasione all'imposta sul valore aggiunto nel settore della commercializzazione di autovetture di grossa cilindrata.

Le attività ispettive condotte hanno consentito di appurare trattarsi di uno schema di frode c.d. "a carosello", nella quale intervenivano con ruoli diversi, tre distinti soggetti: una prima società (che chiameremo società A) emetteva fatture di vendita di autovetture senza procedere all'addebito della relativa imposta, dietro ricezione di false dichiarazioni d'intenti ex articolo 8 del D.P.R. n. 633 del 1972, presentate dalla società B, acquirente che aveva dichiarato la destinazione all'esportazione delle auto acquistate (successivamente le attività d'indagine hanno consentito di ritenerla soggetto inesistente).

La società B, a sua volta, procedeva a vendere le auto con emissione di fattura a una terza società (la società C), questa volta però addebitando l'IVA relativa (in effetti non pagata da C, senza procedere ad alcun versamento dell'imposta. La società C, infine, vendeva le autovetture ai clienti finali con applicazione dell'IVA, ma portandosi contabilmente in detrazione l'imposta che le era stata addebitata da B ma che non aveva mai proceduto a pagare.

La società A aveva pertanto proceduto a presentare istanza di rimborso per un ingente importo di IVA "a credito" emergente dalle operazioni passive poste in essere, rimborso che le era stato riconosciuto e liquidato dall'Amministrazione. Le società B e C, dal canto loro, si erano rese autrici di una serie di violazioni: sul piano amministrativo, rispettivamente, di ripetute omissioni di versamenti, la prima, e di indebite detrazioni d'imposta, la seconda; sul piano penale di emissione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti.

A questo punto (ma, si badi bene, a rimborso già liquidato), l'Amministrazione finanziaria ha disposto l'avvio di una verifica fiscale a carattere generale nei confronti della società A.

Dopo pochi giorni dall'inizio delle operazioni di controllo, la società verificata decise di presentare istanza di adesione alla procedura di condono tombale; pagando la somma dovuta (oltretutto molto inferiore rispetto all'importo del rimborso ottenuto) e perfezionando in tal modo la sanatoria, la società aveva di fatto precluso all'Ufficio la possibilità di procedere a qualunque attività di accertamento nei confronti dei periodi d'imposta coperti (tra cui ovviamente quello in cui era emerso il credito e avvenuta la sua liquidazione). Secondo la società, dal momento che nessuna azione penale era stata ancora formalmente esercitata nei propri confronti, né tanto meno nei confronti di un legale rappresentante della stessa, né era stato notificato alcun processo verbale di constatazione con esito positivo, nessun ostacolo poteva invocarsi da parte dell'Amministrazione per precludere al contribuente l'adesione alla definizione automatica ex articolo 9 della legge n. 289 del 2002.

Tuttavia, sulla base di quanto era stato fino a quel momento accertato (il "carosello" di fatture false), gli organi di controllo hanno redatto informativa di reato alla Procura della Repubblica competente, tra le altre fattispecie, per il reato di cui all'articolo 8 del D.Lgs n. 74 del 2000, chiedendo altresì al Pubblico Ministero l'e-

missione di un decreto di sequestro “presso terzi” ai sensi dell’articolo 236 del codice di procedura penale.

La richiesta si basava sulla considerazione che l’importo del rimborso liquidato alla società A doveva considerarsi corpo del reato a tutti gli effetti, trattandosi del profitto derivante dal reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Sulla base di tali considerazioni, e condividendone la fondatezza, il Pubblico Ministero ha emesso decreto di sequestro di una somma pari all’importo liquidato alla società a rimborso del credito, argomentando, tra l’altro, che diveniva indispensabile procedere al sequestro della somma atteso che, oltretutto, la sua qualificazione come profitto o prodotto del reato ascritto, la rendeva suscettibile di confisca in caso di successiva condanna degli indagati (artt. 253, comma 2, e 236 c.p.p.).

La società A ha proposto ricorso al Tribunale del riesame avverso il decreto di sequestro emesso dal Pubblico Ministero, argomentando, tra l’altro, che la piena legittimità dell’adesione alla procedura di definizione automatica (legittimità confermata tra l’altro dalla assenza di alcuna contestazione in merito) aveva determinato lo spiegamento e la piena efficacia di tutti i benefici connessi, tra cui la causa di esclusione “ad ogni effetto” della punibilità, prevista dall’articolo 9, comma 10, lett. c) della L. n. 289 del 2002.

Il Tribunale del riesame non ha ritenuto accoglibili le argomentazioni difensive degli imputati, atteso che la norma da questi invocata per ottenere la non punibilità prevede come eccezione alla sua applicazione, oltre agli articoli 9 e 11, proprio le ipotesi di cui all’articolo 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000. Così come avevamo messo in evidenza in premessa, infatti, la norma accorda il beneficio solo alle ipotesi di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, e 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000. La vigenza in materia penale del principio di tassatività, poi, chiude ogni ulteriore discorso sul punto.

La parte ha proposto ricorso per Cassazione. A breve termine, pertanto, l’interprete potrà conoscere l’orientamento della Suprema Corte in ordine alla operatività delle cause di esclusione della punibilità conseguenti all’adesione e perfezionamento della definizione di cui all’articolo 9 (analogicamente estendibili alla dichiarazione integrativa di cui all’articolo 8 della medesima legge n. 289 del 2002, per assoluta identità di formulazione).