

SANATORIE FISCALI

Con la «manovra-bis» riaperti i termini di sanatorie e concordati

di Paolo Adriano Stella - Dottore Commercialista

Con la conversione in legge del D.L. 28 marzo 1997, n. 79 (cd. «manovra-bis») sono stati riaperti i termini di numerose sanatorie, quali il concordato di massa ed il concordato per il 1994, la chiusura delle partite IVA «morte» e la regolarizzazione delle scritture contabili. È stata inoltre prevista una sanatoria per la minimum-tax relativa al 1992.

Il D.L. 28 marzo 1997, n. 79 (convertito nella legge n. 140/1997), definitivamente approvato dal Senato il 28 maggio 1997, oltre ad apportare alcune modifiche nel prelievo dell'acconto sul trattamento di fine rapporto maturato dalle imprese ed alla possibilità concessa alle società di fatto ed alle comunità tacite familiari operanti in agricoltura di modificare la propria forma giuridica, ha riaperto i termini di numerose sanatorie tra le quali l'accertamento ad adesione per annualità pregresse (cosiddetto «concordato di massa»), il concordato per l'anno 1994, la sanatoria per la minimum-tax, la definizione delle liti fiscali pendenti ed infine la regolarizzazione per pensioni estere.

CONCORDATO DI MASSA

In merito all'accertamento ad adesione, ricorderete le centinaia di migliaia di inviti ad aderire fatti pervenire ai contribuenti dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

La definizione aveva per oggetto l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo di componenti positivi e negativi del reddito di impresa o di lavoro autonomo ed aveva effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto.

Il comma 12 dell'art. 9-bis del D.L. citato ha prorogato il termine del 15 dicembre 1995, di cui all'art. 3 del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656

(cosiddetto Concordato di massa anni 1993 e precedenti), al 31 luglio 1996.

Questo significa che, entro il 31 luglio 1997, per le annualità di imposta 1989-1995 per le quali è possibile l'adesione, può essere effettuato il versamento delle maggiori somme dovute a seguito della definizione, maggiorato degli interessi legali a decorrere dalla data del 15 dicembre 1995. Ricordo in proposito che il tasso di interesse legale è stato ridotto, a far data dal 1° gennaio 1997, dal 10% al 5%.

I periodi di imposta per i quali non si sono ancora prescritti i termini per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (considerando anche la proroga biennale disposta fino all'esercizio 1990 compreso dalla legge n. 413/1991), sono rappresentati dal 1989 e seguenti per le imposte sui redditi e dal 1990 e seguenti (escluso il 1991 già prescritto) ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

L'Amministrazione finanziaria permette inoltre, così come aveva già fatto per l'adesione nei termini precedentemente previsti, qualora gli importi da versare eccedano complessivamente, per le persone fisiche la somma di L. 5 milioni e, per gli altri soggetti, la somma di L. 10 milioni, di versare gli importi eccedenti in due rate di eguale importo, rispettivamente entro il 15 dicembre 1997 ed entro il 28 febbraio 1998, maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 15 dicembre 1995.

Gli importi dovuti per gli interessi e richiesti nelle originarie proposte fatte pervenire dall'Ammi-

nistrazione finanziaria, possono essere sinteticamente riassunte nelle seguenti voci:

- imposte;
- sanzioni;
- contributi INPS (esclusivamente per artigiani e commercianti).

Le sanzioni sono applicabili nella misura di un ottavo del minimo dovuto, mentre la rilevanza del reddito concordato ai fini INPS è limitata al 40%.

L'adesione al concordato non produce alcun effetto ai fini ICIAP mentre l'utilizzo in rapporto delle perdite provenienti da anni concordati deve essere assoggettato a recupero fiscale. Gli uffici si limiteranno ovviamente a richiedere la maggiore imposta e le sanzioni ridotte ad un quarto del minimo, senza applicazione di interessi. Il 3° comma dell'art. 8 del D.P.R. 13 aprile 1995, n. 177, stabilisce infatti che l'accertamento ad adesione del contribuente dei redditi di impresa o di lavoro autonomo esclude la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione. È pertanto escluso e comunque inefficace il riporto a nuovo delle predette perdite.

Con la riapertura dei termini vengono considerati validi, ai fini dell'adesione, i versamenti effettuati dopo il 15 dicembre 1995 mentre viene concessa al contribuente la facoltà di integrare, sempre entro il 31 luglio 1997, gli eventuali versamenti carenti al 15 dicembre 1995, maggiorati degli interessi legali calcolati a decorrere da quest'ultima data sino a quella di effettivo versamento dell'integrazione. Non è dovuto versamento integrativo se l'importo da pagare non è superiore a L. 20.000.

Nel caso di insufficiente versamento relativo alle eccedenze a suo tempo rateizzate a norma del comma 2-quinquies dell'art. 3 del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, se viene versata entro il 31 luglio 1997 la parte restante della somma dovuta, maggiorata degli interessi legali, non è dovuta la soprattassa prevista al comma 2-nonies dell'art. 3 dello stesso decreto legge (pari al 40% delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento entro i 10 giorni successivi alle scadenze).

L'intervenuta definizione dell'accertamento con adesione mediante pagamento delle somme dovute, inibisce, a decorrere dalla data di pagamento e con riferimento a qualsiasi organo inquirente, salve le disposizioni del Codice Penale e del Codice di Procedura Penale, limitatamente alle attività di impresa e di lavoro autonomo, l'esercizio dei poteri di accertamento di cui agli artt. 32, 33 (accessi, ispezioni, verifiche), 38 (rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche) del D.P.R. n. 600/1973.

Il contribuente può validamente opporsi ad eventuali accessi, ispezioni e verifiche, esibendo gli attestati di versamento e l'atto di adesione.

Viene inoltre inibita la possibilità per l'ufficio di effettuare per lo stesso periodo di imposta concordato, l'accertamento sintetico di cui all'art. 38, commi dal 4° al 7° del D.P.R. n. 600/1973 (cosiddetto reddi-tometro).

Sono state inoltre aggiornate le cause ostative alla definizione; a norma del 16° comma dell'art. 9-bis del D.L. n. 79/1997, costituiscono cause precluse all'adesione, oltre ai reati tributari disciplinati dall'art. 2-bis del D.L. n. 564/1994 (omissione della dichiarazione dei redditi e/o IVA nel caso in cui l'ammontare dei corrispettivi, ricavi, compensi e altri proventi sia superiore a 50 milioni, omesso versamento del sostituto di imposta entro il termine di presentazione del Mod. 770 di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti, stampa o fornitura senza apposita autorizzazione, di bolle di accompagnamento, ecc., fattispecie concretizzanti il delitto di frode fiscale):

- la notifica entro il 30 aprile 1997 di un processo verbale di constatazione con esito positivo ai fini delle imposte sul reddito o dell'imposta sul valore aggiunto;
- la notifica di un avviso di accertamento, ad eccezione degli avvisi di accertamento parziale (art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973) relativi a redditi oggetto dell'accertamento ad adesione, a condizione che il contribuente versi, sempre entro il 31 luglio 1997, le somme derivanti dallo stesso accertamento parziale.

Il decreto legge contiene infine una norma di chiusura nei confronti dei soci di società o associazioni di cui all'art. 5 del T.U.I.R. (società semplici, S.n.c., S.a.s., ed equiparate) e nei confronti del titolare di azienda coniugale non gestita in forma societaria. Per i compartecipi infatti, l'avvenuta definizione della società, associazione, azienda coniugale determina un effetto a cascata nei loro confronti: nel caso in cui questi ultimi non si adeguino mediante la definizione del maggior reddito di partecipante, si vedranno recitare un avviso di accertamento parziale (ex art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973) da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In questi casi è prevista la proroga di due anni per la prescrizione del termine per l'esercizio dell'azione accertatrice di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973. Gli avvisi di accertamento potranno quindi essere notificati entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

FISCO & CONTABILITÀ

FISCO & CONTABILITÀ

Entro 15 giorni dal pagamento delle somme dovute per il concordato, le proposte firmate dai contribuenti (con allegati gli attestati dei versamenti) dovranno essere consegnate o spedite agli uffici.

La circolare n. 272/E del 19 ottobre 1995, al fine di rendere maggiormente appetibile il ricorso all'adesione da parte di determinate categorie di contribuenti, ha previsto la possibilità per questi ultimi di chiedere la formulazione delle proposte di concordato.

Tale possibilità comporta la necessità di un accesso presso l'ufficio tributario al fine di autocertificare i propri dati. Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici ed i distributori di carburante, i ricavi si assumono ai sensi dell'8° comma dell'art. 18, D.P.R. n. 600/1973, ovvero al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni.

Le cooperative potranno invece richiedere la formulazione della proposta a suo tempo fatta pervenire, per ridurre il coefficiente di calcolo del maggior ricavo individuale, incrementando il reddito delle quote accantonate a riserve e fondi deducibili.

L'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 considera numerose attività nelle quali l'imposta viene assolta all'origine (prodotti editoriali, tessere telefoniche, ecc.): in questo caso l'autocertificazione riguarda l'ammontare dei ricavi a regime speciale IVA, affinché possano essere computati quali imponibili ad aliquota zero al fine di non richiedere l'imposta sul valore aggiunto da concordato nel caso di esclusività ovvero di limitare l'IVA in concorso con altre operazioni imponibili. Analoga autocertificazione è richiesta per i soggetti con dispensa da adempimenti per operazioni esenti (art. 36-bis, D.P.R. n. 633/1972).

Possono inoltre richiedere la formulazione della proposta i contribuenti che hanno eseguito il versamento delle imposte per adeguarsi alla minimum-tax nel caso di rigetto della domanda di esonero alla commissione provinciale. Infine analoga formulazione potrà essere richiesta agli uffici dagli enti non commerciali, studi associati in forma di società semplice e dai titolari di imprese individuali «trasformate» in società.

Ricordo che l'accertamento con adesione non è revocabile né soggetto a impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio. I contribuenti che aderiscono all'accertamento con adesione, non saranno tenuti ai fini fiscali alla conservazione delle scritture e dei documenti contabili relativi all'esercizio oggetto dell'accertamento, con la sola esclusione dei registri IVA (mentre rimane l'obbligo di conservazione a fini civili).

SANATORIA PER LA «MINIMUM-TAX»

Il comma 4 dell'art. 9-bis del D.L. n. 79/1997 consente di regolarizzare le posizioni di coloro che,

per l'anno di imposta 1992, hanno dichiarato redditi di impresa e/o di lavoro autonomo, in misura inferiore all'ammontare del contributo diretto lavorativo previsto dall'art. 11 bis del D.L. n. 384/1992.

I contribuenti interessati alla sanatoria potranno regolarizzare la propria posizione effettuando il versamento delle maggiori somme dovute a titolo di imposta e di contributo per le prestazioni del servizio sanitario nazionale («tassa salute») e risultanti dall'adeguamento del reddito dichiarato al citato contributo diretto lavorativo.

Le regole da seguire per aderire alla sanatoria sono contenute nei commi 209 e 210 dell'art. 3 della «finanziaria '97» (legge 23 dicembre 1996, n. 662) relativi agli omessi versamenti delle imposte dovute in base alle dichiarazioni fiscali: i contribuenti possono regolarizzare, senza l'applicazione di sanzioni e di interessi, gli omessi versamenti delle imposte sui redditi e delle altre imposte nonché dei contributi dovuti risultanti dalle dichiarazioni annuali provvedendo a versare gli ammontari dovuti entro il 30 settembre 1997 maggiorati di un importo a titolo di soprattassa, graduato in relazione al periodo di imposta e pari per il 1992 al 30%.

Il D.L. n. 79/1997 ricorda infine che nei confronti dei contribuenti che non si sono adeguati al contributo diretto lavorativo, è prevista la liquidazione e la riscossione delle maggiori imposte, con le modalità fissate per la liquidazione e la riscossione delle imposte sui redditi.

SANATORIA DELLE PARTITE IVA «MORTE»

La manovra-bis ha riaperto inoltre i termini relativi alla sanatoria delle cosiddette «partite IVA morte».

Il comma 23 del D.L. n. 79/1997 ha infatti prorogato il termine di cui al comma 2 dell'art. 6 del D.L. 8 agosto 1996, n. 384/1992.

I soggetti titolari di partita IVA che, nel corso dell'ultimo esercizio, non hanno effettuato alcuna operazione imponibile e non, possono richiedere all'Amministrazione finanziaria la chiusura della posizione e la contestuale estinzione delle irregolarità derivanti dalla mancata presentazione della dichiarazione IVA nonché delle dichiarazioni dei redditi limitatamente ai redditi di impresa e di lavoro autonomo, con importi nulli, per gli anni precedenti, versando l'importo forfettario di L. 100.000 presso gli uffici IVA entro il 28 febbraio 1998.

La sanatoria può essere validamente esperita anche da chi, avendo già chiuso la posizione IVA, non ha presentato le dichiarazioni indicate precedentemente o non ha effettuato il pagamento della tassa di concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA (che ricordo essere pari a

100.000 per agricoltori, ditte individuali, artisti, professionisti ed enti non commerciali ed a L. 50.000 per le società di qualunque tipo, associazioni tra professionisti, enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) per le stesse annualità.

CONCORDATO ANNO 1994

Il comma 19 dell'art. 9-bis del D.L. 79/1997 ha ulteriormente prorogato i termini per aderire al concordato relativo al periodo di imposta 1994, fissando la nuova scadenza al 31 luglio 1997.

A seguito delle modifiche introdotte dalla Manovra di fine anno prima (D.L. 31 dicembre 1996, n. 69) e dalla Manovra-bis poi (D.L. n. 79/1997), le scadenze del concordato '94 risultano essere le seguenti:

- presentazione dell'istanza di definizione: il termine ultimo è fissato al 31 luglio 1997;
- comunicazione ai contribuenti da parte degli uffici competenti all'esame dell'istanza: 30 novembre 1997; a seguito del controllo delle istanze prodotte, gli uffici entro tale termine dovranno comunicare ai contribuenti l'eventuale rigetto dell'istanza ovvero l'invio al contraddittorio. In assenza di comunicazione il contribuente si intende ammesso alla definizione sulla base dell'istanza prodotta;
- versamento delle maggiori imposte e sanzioni dovute sulla base dell'istanza prodotta: termine ultimo per il primo od unico versamento maggiorato degli interessi legali a decorrere dal 16 dicembre 1996: 15 dicembre 1997; qualora l'importo dovuto sia superiore a L. 5 milioni per le persone fisiche e a L. 10 milioni per gli altri soggetti, le somme eccedenti possono essere versate in due rate pari anni ammontare, rispettivamente entro il 31 marzo 1998 ed entro il 30 settembre 1998, maggiorate degli interessi legali computati a decorrere dal primo giorno successivo alla scadenza del termine stabilito per il versamento nonché degli interessi legali computati a decorrere dal 16 dicembre 1996;
- nel caso in cui il contribuente venga convocato dagli uffici e la definizione del reddito relativo all'esercizio 1994 venga quindi perfezionata con le norme proprie del concordato a regime, i versamenti dovranno essere effettuati rispettivamente entro il 4° ed il 10° mese successivi alla data dell'atto di adesione con interessi calcolati a decorrere dal primo giorno successivo alla scadenza del termine stabilito per il versamento.

FISCO & CONTABILITÀ

FISCO & CONTABILITÀ

nizione: il secondo comma, lett. a), dell'art. 3 non consente la definizione ai soggetti nei cui confronti alla data del 15 novembre 1996, gli uffici finanziari abbiano conoscenza:

- di elementi, dati, notizie per i quali è configurabile l'obbligo di denuncia da parte degli uffici all'Autorità Giudiziaria per i reati di: omissione della dichiarazione dei redditi e/o IVA, qualora l'ammontare dei redditi fondiari, corrispettivi, ricavi, compensi ed altri proventi non dichiarati sia superiore a 50 milioni, omesso versamento da parte del sostituto di imposta entro il termine previsto per la presentazione del Mod. 770, di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata dai sostituti, stampa e fornitura senza le prescritte autorizzazioni di stampati per la compilazione delle bolle di accompagnamento beni viaggianti e ricevute fiscali, fattispecie previste dalla norma nelle lettere da a) ad f);
- di rapporto penale già inoltrato da parte degli uffici o della Guardia di Finanza, ovvero dell'avvenuto avvio dell'azione penale, con riferimento ai medesimi reati.

Sempre in merito alle cause di esclusione, considerato che ai fini dell'adesione, assumono rilevanza i parametri stabiliti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996, ne consegue che restano esclusi dalla possibilità di chiedere la definizione i soggetti nei cui confronti non trovano applicazione i parametri stessi, come precisato dalla circolare n. 117/E del 13 maggio 1996, par. 2.2 (enti non commerciali, contribuenti il cui reddito è determinato in modo forfettario quale ad esempio per l'attività di agriturismo ed allevamento di animali, contribuenti appartenenti a settori di attività scarsamente numerosi per i quali non sono stati elaborati i parametri, imprese in liquidazione o in procedura concorsuale, società che hanno concesso in affitto o in usufrutto l'unità azienda posseduta).

Per una corretta compilazione delle istanze di adesione rinvio alla circolare n. 192/E del 30 luglio 1996.

REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

Per completare il panorama relativo alle sanatorie ed ai concordati riaperti, ricordo che il terzo comma dell'articolo 6-bis della cosiddetta Manovra di fine anno (D.L. 31 dicembre 1996, n. 669) ha disposto la proroga dei termini relativi alla «sanatoria delle scritture contabili».

Sono interessati alla sanatoria gli esercenti attività di impresa in regime di contabilità ordinaria e/o semplificata che per il periodo di imposta 1995 e per il precedente hanno dichiarato ricavi di cui all'art. 53, 1° comma (esclusa lett. c) del T.U.I.R. di ammontare non superiore a 10 miliardi ed al contempo non inferiore a quello risultante dall'applicazione dei parametri il cui meccanismo operativo è stato descritto precedentemente con riferimento al concordato '94.

Gli esercenti attività di impresa che rispettano entrambi i requisiti richiesti, possono regolarizzare la propria situazione patrimoniale iniziale relativa all'esercizio successivo (ovvero 1° gennaio 1996).

Sono quindi ammessi alla sanatoria sia le imprese individuali, che le società di persone e di capitali.

Il Ministero delle finanze con la circolare n. 282/E del 5 dicembre 1996 ha indicato alcune categorie di soggetti comunque escluse dalla possibilità di aderire alla sanatoria delle scritture contabili: soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso del 1995, imprese che svolgono attività non considerate nelle tabelle relative ai parametri, enti non commerciali, imprese che determinano il reddito con criteri forfettari (agriturismo, ecc.), imprese con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare di durata diversa da 12 mesi, imprese in liquidazione o in procedura concorsuale, imprese che hanno affittato o dato in usufrutto l'unità azienda, imprese che hanno omesso le dichiarazioni dei redditi '94 e '95 ovvero hanno presentato le stesse senza indicarvi il reddito d'impresa, imprese interessate da operazioni straordinarie come fusioni o trasformazioni se queste hanno determinato periodi di imposta nel 1994 e nel 1995 diversi da 12 mesi.

Il modello relativo alla regolarizzazione deve essere presentato entro il 20 dicembre 1997 (consegna o spedizione con raccomandata senza ricevuta di ritorno) ai centri di servizio, ove istituiti, oppure agli uffici delle imposte competenti in ragione del domicilio fiscale posseduto alla stessa data.

La regolarizzazione può essere effettuata mediante l'eliminazione delle attività o delle passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi nonché mediante l'iscrizione di attività o passività costituite da debiti verso fornitori, in precedenza omesse, assoggettando i maggiori e i minori importi iscritti ad imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IROR e dell'IRPEG, in misura pari al 10%. L'imposta sostitutiva dovuta va maggiorata degli interessi legali a decorrere dal 16 dicembre 1996.

La regolarizzazione quindi interessa esclusivamente i valori patrimoniali.

In merito all'eliminazione ed all'iscrizione di at-

tività o passività, si deve prestare attenzione ai seguenti aspetti:

- le eliminazioni possono avvenire sia per le attività che per le passività inesistenti, fittizie o iscritte per valori superiori a quelli effettivi, sono quindi possibili anche delle riduzioni di valore;
- in merito al concetto di attività e passività fittizie, il Ministero delle finanze ha chiarito che si tratta di rappresentazioni contabili che non sono rispondenti alla realtà economica e quindi false; le attività e passività inesistenti sono state definite come poste che originariamente rappresentavano la realtà ma che successivamente, nonostante si fosse manifestato l'evento economico che ne imponeva la cancellazione, sono state mantenute nella contabilità;
- il Ministero ha specificato inoltre che non rientrano nel concetto di passività le poste rettificative dei valori dell'attivo, quali i fondi di ammortamento ed i fondi di svalutazione crediti, e le poste del patrimonio netto. Questo significa che se viene eliminato un cespite del valore di 2.000 ammortizzato negli esercizi precedenti per 700, l'imposta sostitutiva dovrà essere applicata sul valore di L.1.300;
- le iscrizioni di attività o passività precedentemente omesse si riferiscono esclusivamente a poste che in precedenza non erano state contabilizzate. Non è quindi possibile utilizzare la sanatoria per effettuare una «rivalutazione» dei cespiti o delle rimanenze;
- gli incrementi del passivo possono interessare esclusivamente la voce Debiti verso fornitori.

Gli incrementi dell'attivo al pari delle riduzioni del passivo determinano un aumento del patrimonio netto: in tal caso le rettifiche avranno come contropartita un'apposita riserva in sospensione di imposta.

Al momento del versamento, l'imposta sostitutiva verrà prelevata da tale riserva. In merito alla natura della riserva, il Ministero delle finanze ha già avuto modo di chiarire nella circolare n. 108/E del 3 maggio 1996, che per le società di capitali la stessa è classificabile tra quelle in sospensione d'imposta e pertanto il relativo ammontare va indicato nel rigo 10 del prospetto delle riserve contenute nel M. 760. Per le società di capitali e gli enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese si applica alla riserva generata dalla regolarizzazione delle scritture contabili al lordo dell'imposta sostitutiva.

Ovviamente nel caso di un decremento dell'attivo o di un incremento del passivo, la regolarizzazione produrrà una riduzione del patrimonio netto dell'impresa.

Il Ministero delle finanze, con la circolare n. 282/E ha chiarito inoltre che la regolarizzazione delle scritture contabili sia nel caso in cui provochi una diminuzione del netto patrimoniale sia nel caso in cui crei un incremento del patrimonio netto, non genera, rispettivamente, alcun onere fiscalmente deducibile e/o alcun componente positivo ai fini della determinazione del reddito.

Rispetto alle precedenti versioni di analoghi provvedimenti, occorre considerare che deve essere pagata una somma del 10% anche per le eliminazioni di poste contabili; l'imposta sostitutiva è dovuta su ciascuna delle regolarizzazioni effettuate nell'attivo e nel passivo ma non anche sulla variazione del patrimonio netto conseguente all'iscrizione o alla eliminazione di valori.

Per i soggetti ammessi alla contabilità semplificata, la regolarizzazione può essere validamente esperita limitatamente ai beni di cui agli artt. 59, 60 e 67 del T.U.I.R. (eliminazione ed iscrizione di rimanenze ex art. 59 e rimanenze relative ad opere e servizi di durata ultrannuale, eliminazione ed iscrizione di beni strumentali materiali). Il modello per la regolarizzazione è unico sia per i soggetti sia ordinaria (che dovranno compilare Sez. I e II) che in semplificata.

La regolarizzazione si perfeziona con il versamento dell'imposta sostitutiva entro il 15 dicembre 1997. Anche per la sanatoria delle scritture contabili, al pari del concordato di massa e del concordato '94, qualora l'imposta dovuta superi rispettivamente i 5 milioni per le persone fisiche ed i 10 milioni in tutti gli altri casi, le somme eccedenti possono essere versate in due rate di pari ammontare rispettivamente entro il 31 marzo 1998 ed il 30 settembre 1998. In questo caso dovranno essere versati gli interessi legali per il periodo di dilazione.

Il comma 145 dell'art. 2 della Finanziaria '97, li-

quida gli effetti della regolarizzazione in modo piuttosto sbrigativo: la norma infatti stabilisce che la regolarizzazione non rileva ai fini penali, che i valori delle variazioni sono riconosciuti sia ai fini civilistici sia ai fini tributari a decorrere dal periodo di imposta 1996 ed infine che i nuovi importi risultanti dalle regolarizzazioni non possono essere usati ai fini del accertamento.

La formula usata dal legislatore: «la regolarizzazione non rileva ai fini penali», ha creato in dottrina diverse interpretazioni. È indubbio comunque che l'utilizzo di questa formula sia dovuto ad un motivo meramente tecnico ovvero di evitare di essere accusati di introdurre un'amnistia sui falsi in bilancio commessi sino al 1995.

Cercando di interpretare il pensiero del legislatore, possiamo affermare che la regolarizzazione dovrebbe «coprire» dagli effetti penali il 1996, mentre i bilanci relativi agli esercizi finanziari precedenti dovrebbero rimanere «scoperti».

La circolare n. 108/E richiamando il contenuto della circolare 9 maggio 1992, n. 12, ha precisato che l'iscrizione delle attività omesse deve avvenire secondo i criteri civilistici, tuttavia i maggiori valori iscritti assumono valenza fiscale nei limiti di compatibilità degli stessi con le regole del T.U.I.R. Il Ministero ha inoltre confermato che, nel caso in cui non sussista la documentazione comprovante il costo sostenuto dall'impresa, il valore dei beni può essere definito sulla base dei criteri previsti dal D.P.R. n. 689/1974 (il Ministero ha disposto in modo analogo anche con riferimento alla situazione patrimoniale di pertinenza per le società di persone che esercitano attività agricole e che a decorrere dal 1° gennaio 1997 «producono» redditi di impresa»). In questo modo, la valutazione degli immobili e degli altri beni mobili iscritti in pubblici registri deve avvenire al costo, assumendo quale valore quello definitivamente accertato ai fini delle imposte di registro o di successione, oppure in mancanza, il prezzo indicato nell'atto di acquisto; la valutazione dei beni costruiti in

economia o in appalto deve essere effettuata sulla base del costo di produzione documentato oppure stimato alla data di ultimazione della costruzione; la valutazione dei beni mobili strumentali non iscritti in pubblici registri, raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento, deve avvenire al costo di acquisto maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione (nel caso in cui manchi il costo di acquisto si deve assumere il valore normale del bene alla data della sua acquisizione).

L'ultima parte del comma 145 dell'art. 2 del D.L. n. 662/1996 stabilisce che in merito alla liquidazione, riscossione, rimborsi e contenzioso dell'imposta sostitutiva in oggetto si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

L'imposta sostitutiva è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Ricordo infine che i soggetti in contabilità ordinaria che regolarizzeranno le proprie scritture contabili, dovranno effettuare le relative registrazioni sul libro giornale e specificare le movimentazioni effettuate nel libro inventari e nel registro beni ammortizzabili (se istituito e se sono coinvolti nella regolarizzazione beni strumentali).