



ASSOCIAZIONE PICCOLE E MEDIE INDUSTRIE  
ADERENTE ALLA CONFAPI

## **LE SANATORIE 2003: LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA**

La Legge finanziaria - come ormai tutti sanno - concede ai contribuenti la possibilità di chiudere le proprie posizioni con il Fisco, attraverso varie forme di sanatorie fiscali, più comunemente chiamate condoni. Fra questi trova collocazione la dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 8 della finanziaria. Con il presente articolo, sulla base della circolare ministeriale n° 12/E del 21 febbraio 2003, si propongono le peculiarità ritenute di maggiore interesse di tale forma di sanatoria.

Va subito detto che sul piano pratico la dichiarazione integrativa permette di integrare precedenti dichiarazioni fiscali relative a precedenti periodi d'imposta.

E' opportuno segnalare fin da subito che con tale forma di sanatoria è possibile porre rimedio a precedenti dichiarazioni omesse; inoltre possono avvalersi di tale sanatoria anche i sostituti d'imposta, i quali possono integrare le ritenute d'imposta non operate.

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

### **Contribuenti ammessi**

In generale possono avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 8 tutti i contribuenti, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita, ossia sia le persone fisiche - compresi i privati sprovvisti di partita Iva - sia le società e gli enti.

Come ricorda la circolare citata sono in particolare ammessi a presentare le dichiarazioni integrative i seguenti soggetti:

- le persone fisiche;
- le imprese familiari;
- le società semplici;
- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- le società di fatto;
- le aziende coniugali gestite o meno in forma societaria;
- le associazioni tra professionisti;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative;
- le società di mutua assicurazione;
- gli enti commerciali;
- gli enti non commerciali;
- le società e gli enti non residenti;
- i sostituti d'imposta, ossia i soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte e al versamento delle stesse, di cui al titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

VIA F. LIPPI, 30  
25134 BRESCIA  
TEL. 030/23076 - FAX 030/2304108  
segreteria@api.bs.it

C.F. 80017870173  
P.IVA 01548020179

### **Periodi d'imposta definibili**

Dopo aver chiarito chi può avvalersi dell'integrativa, è opportuno chiarire gli anni oggetto di integrazione. L'articolo 8, comma 1, stabilisce che possono costituire oggetto di integrazione le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta per i quali i **termini per la presentazione sono scaduti entro il 31 ottobre 2002**. In particolare, possono essere oggetto d'integrazione:

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

In caso di dichiarazioni omesse sono suscettibili di definizione anche il periodo di imposta 1996 per le imposte dirette ed il periodo d'imposta 1997 per l'IVA.

Si segnala che è altresì integrabile la dichiarazione Unico2002 per l'anno 2001 presentata tardivamente, ossia entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria fissata al 31 ottobre 2002.

### **Imposte e contributi che si possono integrare**

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

- l'IRPEF e le relative addizionali;
- l'IRPEG;
- le imposte sostitutive;
- l'ILOR;
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- l'imposta sul valore aggiunto;
- l'imposta regionale sulle attività produttive;
- il contributo straordinario per l'Europa;
- i contributi previdenziali;
- il contributo al servizio sanitario nazionale;
- le ritenute alla fonte.

Chiarito chi può fare l'integrativa, quali sono gli anni e le imposte integrabili, vediamo di chiarire brevemente cosa significa procedere alla dichiarazione integrativa. In pratica si presenta una nuova dichiarazione (su un apposito modello) "integrando" i dati delle dichiarazioni originarie (o di quelle omesse). Tale dichiarazione va presentata entro il 16 aprile 2003 ed entro la stessa data vanno versate a mezzo delega F24 le maggiori imposte e contributi calcolati sui nuovi importi integrati.

L'integrativa ha valore anche ai fini previdenziali, pertanto per valutare i costi della sanatoria i soggetti iscritti alle gestioni Inps (a titolo esemplificativo: commercianti o artigiani) devono valutare il maggiore onere contributivo che deriva dall'integrazione.

### **Imponibili oggetto di integrazione**

Con riguardo alle imposte sui redditi, l'integrazione può interessare tutte le tipologie di redditi - redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa e diversi - siano essi soggetti a tassazione ordinaria ovvero a tassazione separata e anche se non risultino indicati nella dichiarazione originaria.

Si sottolinea che l'integrativa permette, a differenza del condono tombale, di integrare anche i redditi soggetti a tassazione separata.

Una delle caratteristiche principali dell'integrativa è data dal fatto che è possibile presentare la dichiarazione integrativa con riferimento anche ad una sola imposta o contributo e anche per un singolo periodo d'imposta. Ciò significa che è possibile integrare, ad esempio, gli imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e/o quelli rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto,



senza peraltro dover interessare tutte le annualità sopra richiamate. Ossia è per esempio possibile integrare solo il 1998 e il 1999, senza integrare le altre annualità.

### **Esclusioni**

Esistono tutttavia dei casi al ricorrere dei quali non è possibile procedere a tale forma di sanatoria. Ai sensi del comma 10 del citato articolo 8, non possono essere oggetto d'integrazione le dichiarazioni riguardanti periodi d'imposta in relazione ai quali, alla data del 1 gennaio 2003, sia stato notificato uno dei seguenti atti:

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

In riferimento a tali cause ostative, si ricorda che è possibile rimuovere la causa appunto ostativa avvalendosi della definizione di cui agli articoli 15 e 16 della finanziaria (rispettivamente liti potenziali e liti pendenti). In altre parole la preclusione viene meno (e il contribuente è pertanto ammesso a presentare dichiarazione integrativa) qualora – sussistendone i presupposti - i predetti atti siano stati definiti ai sensi degli articoli 15 o 16.

### **Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni integrative**

Le dichiarazioni integrative, redatte su appositi modelli, devono essere presentate **entro il 16 aprile 2003** in **via telematica** direttamente, avvalendosi degli intermediari abilitati, oppure ricorrendo all'assistenza degli Uffici locali dell'Agenzia delle entrate.

L'apposito modello da utilizzare per integrare le annualità oggetto di sanatoria è composto da più quadri. In particolare per la dichiarazione integrativa va utilizzato il quadro A (ed il quadro B per i contributi previdenziali). Il suddetto quadro A è composto da varie sezioni; ogni sezione corrisponde ad una annualità oggetto di integrazione. Vi è quindi, all'interno del quadro A, la sezione relativa all'anno 1997, all'anno 1998 e così via fino al 2001. Il soggetto è libero di valutare se integrare tutti gli anni o solo alcune annualità, compilando, nel primo caso, tutte le sezioni del quadro A; solo le sezioni interessate nell'altro caso.

In pratica con un solo modello di dichiarazione integrativa (in particolare il quadro A) viene concessa ai contribuenti la possibilità di integrare vari anni, senza dover presentare tante dichiarazioni integrative quanti sono gli anni oggetto di sanatoria.

### **Modalità di calcolo e di versamento delle imposte**

La forma di sanatoria oggetto di trattazione si perfeziona non solo con la compilazione e la consegna del modello di dichiarazione integrativa, ma soprattutto con il **pagamento entro il 16 aprile 2003** dei maggiori importi dovuti (a titolo di imposte, ritenute e contributi) in base alla dichiarazione integrativa.

Ai fini del calcolo delle maggiori imposte, ritenute e contributi la circolare precisa che occorre far riferimento alle disposizioni vigenti in ciascun periodo d'imposta. Ne consegue che sui maggiori imponibili devono essere calcolate le relative imposte applicando le aliquote vigenti nei periodi d'imposta interessati dall'integrazione. Per le dichiarazioni integrative presentate dai sostituti d'imposta le ritenute dovute saranno calcolate sulle somme e valori indicati in dette dichiarazioni, applicando le aliquote vigenti nel periodo d'imposta interessato dall'integrazione.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 8 della legge finanziaria, sulle maggiori somme emergenti dall'integrativa **non sono dovuti interessi** e **non si applicano le sanzioni** amministrative tributarie.



E' prevista la possibilità di effettuare il pagamento delle maggiori imposte e contributi anche in **forma rateale**, oltre la data del 16 aprile 2003 sopra indicata. Infatti se l'importo complessivamente dovuto, per imposte e ritenute e per tutti i periodi d'imposta integrati, ecceda la somma di:

- 3.000 €uro per le persone fisiche;
- 6.000 €uro per gli altri soggetti;

gli importi eccedenti possono essere versati, maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 17 aprile 2003, in due rate, di pari importo, entro:

- il 30 novembre 2003
- il 20 giugno 2004

Per importo complessivamente dovuto si intende il totale delle maggiori imposte e contributi riferibile e tutti gli anni oggetto di integrazione, non le maggiori imposte e contributi di ogni singola annualità.

La circolare 12/E ricorda che il calcolo degli interessi sarà effettuato secondo il metodo commerciale, in base alla formula:

$$C \times i \times g / 36.000$$

Dove:

- "C" è il capitale, ossia l'importo dovuto rateizzato,
- "i" è il tasso di interesse legale (3%)
- "g" è il numero di giorni decorrenti dal 17 aprile 2003 fino al giorno di pagamento della rata, considerando ciascun mese composto da trenta giorni.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi il caso di una persona fisica che sia tenuta, per un determinato periodo d'imposta, a seguito di integrazione degli imponibili, al versamento di un importo complessivo pari a €uro 4.000. In tal caso entro il 16 aprile 2003 dovrà pagare la somma di €uro 3.000. L'eccedenza pari a €uro 1.000 potrà essere versata in due rate di pari importo, ciascuna di €uro 500 entro il 30 novembre 2003 ed entro il 20 giugno 2004. Questi due ultimi versamenti dovranno essere maggiorati degli interessi, a decorrere dal 17 aprile 2003.

Ai fini dell'integrativa è previsto un **versamento minimo**. Pertanto i soggetti che intendono avvalersi di tale sanatoria dovranno intergrare i dati delle dichiarazioni originarie nel quadro A sopra citato ed indicare comunque, quale somma emergente dall'integrativa, l'importo minimo, pari a **€uro 300 per ciascuna annualità**. Ne consegue che qualora l'ammontare dei maggiori importi dovuti sia inferiore a 300 €uro, ai fini dell'efficacia dell'integrazione, è necessario comunque versare un importo almeno 300 €uro per ciascuna annualità.

Le somme dovute devono essere versate mediante delega modello F24, utilizzando un apposito codice tributo. Attenzione: i versamenti oggetto di integrativa **non possono essere compensati** con eventuali crediti vantati dal soggetto. In pratica gli importi emergenti dall'integrativa vanno sempre e comunque pagati.

Si è detto che al ricorrere delle condizioni sopra viste è possibile versare a rate. Al proposito si mette in evidenza, così come ricordato anche dalla circolare, che il mancato versamento in tutto o in parte di tali eccedenze alle prescritte scadenze non determina l'inefficacia della definizione. In caso di mancato, tardivo o insufficiente versamento delle somme rateizzate, queste saranno iscritte a ruolo, unitamente agli interessi legali e alla sanzione amministrativa dovuta pari al 30% delle somme non versate.

Viceversa è necessario, ai fini dell'efficacia dell'integrazione richiesta, che le somme dovute in base alla dichiarazione integrativa siano versate **regolarmente** entro il 16 aprile 2003, non essendo possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento. In altre parole se ci si dimentica di versare le maggiori imposte e contributi emergenti dalla dichiarazione integrativa entro il giorno 16 aprile 2003, si perde la possibilità di avvalersi della suddetta sanatoria.



### **Dichiarazione integrativa riservata**

Si è detto che di norma la dichiarazione integrativa va trasmessa in modo telematico all'amministrazione finanziaria; ed il versamento delle maggiori imposte e contributi che ne scaturisce va versato a mezzo delega F24. Così facendo si presenta quella che è chiamata la dichiarazione "in chiaro", ossia si presenta la dichiarazione che riporta i dati del contribuente; e lo stesso indica i propri dati nell'apposita sezione del modello F24 all'atto del pagamento delle imposte.

In alternativa è possibile procedere alla dichiarazione integrativa cosiddetta "riservata". In sostanza non cambia molto da quanto sopra riepilogato. La differenza è data dal fatto che con la dichiarazione riservata l'amministrazione riceve sia la dichiarazione integrativa, sia il pagamento delle maggiori imposte e contributi, in modo anonimo, ossia senza conoscere il contribuente cui essi si riferiscono. In altre parole il contribuente chiude la propria posizione a mezzo dell'integrativa, e conserva copia della dichiarazione da esibire agli organi competenti al momento di un'eventuale verifica, accertamento e quant'altro.

Per avvalersi della forma riservata, il soggetto compila in una particolare modalità il modello di dichiarazione integrativa e la consegna in forma cartacea e chiusa in una busta a banche o poste, unitamente alla somma di denaro emergente dalla stessa. Le banche e le poste sono tenute:

- a rilasciare copia della dichiarazione integrativa ai contribuenti interessati comprovante l'avvenuta presentazione;
- a versare tutte le maggiori somme dovute entro il 24 aprile 2003;
- a comunicare all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo delle somme versate senza indicazione dei nominativi dei contraenti che hanno presentato la dichiarazione integrativa semplice.

I contribuenti sono tenuti a conservare la dichiarazione.

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

### **Effetti della dichiarazione integrativa semplice**

Il vantaggio forse principale di aderire a tale forma di sanatoria, oltre all'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali ed oltre all'esclusione della punibilità per determinati reati tributari, è la limitazione del potere di accertamento dei tributi e contributi.

L'integrativa non fa venire meno in assoluto la possibilità di subire un eventuale accertamento, tuttavia ne limita gli effetti. In conseguenza del perfezionamento della procedura in esame, il potere di accertamento nei confronti del contribuente viene infatti subordinato al ricorrere di precise condizioni. Per ciascuna imposta e per ciascun periodo d'imposta l'azione accertatrice può essere promossa solo:

- quando il maggior reddito imponibile accertabile superi come importo quello derivante dalla sommatoria tra il reddito originariamente dichiarato ed il maggior imponibile risultante dalla dichiarazione integrativa, aumentato quest'ultimo di una "franchigia", per ciascun periodo d'imposta, pari al 100% del maggior imponibile integrato;
- ai fini IVA, quando la maggiore imposta accertabile supera quella indicata nella dichiarazione originaria, aumentata dell'integrazione e della franchigia, per ciascun periodo d'imposta pari al 100% della maggiore imposta sul valore aggiunto integrata;
- per quanto concerne l'integrazione operata dai sostituti d'imposta, a condizione che le ritenute complessivamente accertabili siano superiori a quelle dichiarate aumentate di quelle integrate e della franchigia pari al 50% delle maggiori ritenute integrate.

Inoltre in caso di accertamento dell'annualità oggetto di integrazione, le maggiori imposte sono solo quelle calcolate sull'eccedenza dell'imponibile accertato rispetto a quello integrato maggiorato della franchigia.

Per meglio chiarire riportiamo alcuni esempi proposti dalla circolare 12/E.



a) IMPOSTE SUI REDDITI: Dichiarazione con un maggior imponibile integrato

La rettifica non è ammessa se l'imponibile accertabile è inferiore o uguale a quello dichiarato, aumentato dell'integrazione e della franchigia (che si ricorda è pari al 100% dell'integrazione).

Per esempio:

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

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

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

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

L'ufficio può effettuare l'accertamento solo qualora il reddito imponibile accertabile superi il predetto ammontare di riferimento pari a €uro 200.000. In tale circostanza, la maggiore imposta dovuta è pari all'eccedenza rispetto a quella corrispondente all'imponibile dichiarato aumentato dell'integrazione e della relativa franchigia. Così, riprendendo l'esempio di cui sopra e ipotizzando che il contribuente sia un soggetto IRPEG, con aliquota proporzionale al 37%, avremo

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

b) IVA : Dichiarazione integrata con un maggior debito d'imposta

Ai fini IVA valga l'esempio di seguito illustrato.

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

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

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

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

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

### **Società di persone**

Per completezza di esposizione, merita una riflessione il caso di soci di società di persone, associati di associazioni tra artisti e professionisti, di coniuge che gestisce l'azienda in comunione

L'articolo 8, comma 11, prevede che le società e le associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir nonché i titolari delle aziende coniugali non gestite in forma societaria e delle imprese familiari che presentano dichiarazioni integrative devono comunicare, entro il **16 maggio 2003**, alle persone fisiche titolari dei redditi prodotti in forma associata l'avvenuta presentazione delle menzionate dichiarazioni. Ciò in quanto la norma prevede che le dichiarazioni integrative della società o associazione e dei titolari delle aziende e imprese prima nominati producono effetti anche nei confronti rispettivamente dei soci, associati, coniugi e familiari. La normativa prevede infatti che se una società integra i propri dati originari, ad esempio aumentando l'imponibile, tale maggiore imponibile sia da attribuire ai soci. Da quanto appena evidenziato consegue che qualora i soggetti - cui sono imputati pro quota i redditi delle menzionate società o associazioni e delle aziende gestite in comunione tra i coniugi - non si avvalgono della facoltà di presentare dichiarazioni integrative semplici ai sensi dell'articolo 8 in esame, gli Uffici potranno effettuare accertamenti parziali ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 sulla base dei maggiori redditi integrati dalla società o associazione.

Al proposito si segnala che se i soci e/o associati/collaboratori decidono di avvalersi anch'essi dell'integrativa, beneficiano di termini maggiori, sia per la presentazione della dichiarazione integrativa, sia per il pagamento delle relative imposte. Tali soggetti, infatti, possono presentare la dichiarazione integrativa di cui all'articolo in esame e versare le relative imposte entro il **16 settembre 2003**.

### **Proroga dei termini per l'accertamento**

Il contribuente, al fine di valutare se aderire o meno alla forma di sanatoria oggetto della trattazione, deve tenere presente l'articolo 10 della finanziaria. In forza dello stesso, viene disposta la proroga dei termini per l'accertamento in materia di imposte sui redditi e dell'Iva per i contribuenti che non si avvalgono delle sanatorie.

La proroga è di 2 anni, ne consegue che il termine ordinario per effettuare un accertamento che scade il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, viene differito di due anni. Chiariamo con un esempio: la dichiarazione per l'annualità 1998 è stata presentata nel 1999, pertanto il termine ordinario per notificare un accertamento è il 31 dicembre 2003 (quarto anno successivo). In mancanza di sanatoria, il termine slitta di due anni, al 31 dicembre 2005.

Da ultimo si ricorda che la dichiarazione integrativa può essere presentata solo per alcune imposte e/o solo per alcune annualità. Ne consegue che la proroga del termine di accertamento opera nei riguardi delle imposte e delle annualità che non sono state oggetto di integrazione.