



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

Circolare n. 4/2003

Documento n. 7 del 6 maggio 2003

1. Premessa	Pag.	1
2. La regolarizzazione delle scritture contabili	“	2
3. La regolarizzazione delle scritture contabili dei soggetti che hanno presentato la dichiarazione integrativa	“	3
3.1 <i>I soggetti ammessi e l'oggetto della regolarizzazione</i>	“	3
3.2 <i>La regolarizzazione delle scritture contabili</i>	“	4
– <i>Considerazioni generali</i>	“	5
3.3 <i>Il meccanismo della regolarizzazione contabile</i>	“	5
– <i>Cenni introduttivi</i>	“	7
3.4 <i>L'obbligo di redazione di un apposito prospetto per effettuare la regolarizzazione contabile (art. 14, comma 1)</i>	“	11
3.5 <i>I rapporti tra la regolarizzazione contabile, il prospetto ed il meccanismo della franchigia</i>	“	12
3.6 <i>Il principio di continuità</i>	“	14
3.7 <i>Le rilevazioni contabili e l'esposizione in bilancio</i>	“	18
3.8 <i>Ulteriori regolarizzazioni contabili: eliminazione di attività e passività fittizie o inesistenti</i>	“	22
3.9 <i>La regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero</i>	“	23
4. La regolarizzazione delle scritture contabili dei soggetti che hanno aderito al condono tombale	“	23
4.1 <i>L'eliminazione delle attività e passività</i>	“	24
4.2 <i>L'iscrizione di attività in precedenza omesse</i>	“	26
4.3 <i>Il versamento dell'imposta sostitutiva e la compilazione del modello di dichiarazione</i>	“	26
4.4 <i>Gli effetti della regolarizzazione</i>	“	30
 <i>Allegato</i>		
Art. 14 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Regolarizzazione delle scritture contabili	“	30

REGOLARIZZAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

(Art. 14 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

1. Premessa

Le irregolarità fiscali oggetto di definizione ai sensi degli artt. 8 (integrazione degli imponibili) e 9 (condono tombale) della legge 27 dicembre 2002, n. 289, potrebbero aver determinato, quale ulteriore conseguenza anche violazioni di tipo contabile. Ad esempio, il bilancio di un contribuente che ha erroneamente dedotto, in un unico esercizio, le spese relative alle immobilizzazioni immateriali, non recherà l'indicazione di tale posta attiva nello stato patrimoniale. Un'analogia irregolarità risulterà commessa ove sia stato venduto un determinato quantitativo di merci senza l'emissione delle relative fatture, in quanto le rimanenze finali saranno indicate in bilancio per un importo maggiore rispetto a quello reale. E' dunque evidente che, in tali casi, le scritture contabili ed i documenti ad esse correlati (inventario, bilancio e così via), non sono in linea con la situazione reale dell'azienda.

Il legislatore della Finanziaria 2003 ha ritenuto quindi opportuno dare la possibilità ai contribuenti interessati di effettuare alcune rettifiche di tali scritture. La disciplina relativa è contenuta nell'art. 14 della legge n. 289 citata che, per quanto riguarda gli esempi sopra indicati, consente appunto di far emergere le spese relative alle immobilizzazioni immateriali non riportate nel bilancio d'esercizio, ovvero di indicare le rimanenze per un importo inferiore tenendo conto del fatto che il contribuente ha effettuato, durante i periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la vendita di una parte di esse senza emettere la corrispondente fattura.

La possibilità di realizzare la predetta operazione di regolarizzazione delle scritture contabili è particolarmente rilevante. Infatti, ove il legislatore non avesse fornito la relativa disciplina, il contribuente avrebbe potuto sanare la propria posizione fiscale per tutti gli esercizi fino al 2001, ma avrebbe dovuto conservare le irregolarità contabili. Ciò avrebbe potuto suscitare inconvenienti sotto il profilo civilistico, per la mancata indicazione in bilancio, ad esempio, di talune poste attive, ovvero per l'indicazione di valori non rispondenti al vero (ad esempio, rimanenze di magazzino iscritte in misura superiore rispetto alla consistenza reale). Sarebbero inoltre scaturiti ulteriori problemi anche di tipo fiscale in quanto non sarebbe stato possibile riconoscere in futuro, ai fini della determinazione della base imponibile dei successivi esercizi, le poste non risultanti dal bilancio, ovvero indicate per importi diversi rispetto a quelli reali. Ad esempio, pur avendo presentato domanda di definizione (ai sensi degli artt. 8 o 9) per regolarizzare l'errata deduzione, in un unico esercizio, delle spese relative alle immobilizzazioni immateriali, non sarebbe stato possibile ammortizzare nei successivi esercizi le spese relative a tali immobilizzazioni.

2. La regolarizzazione delle scritture contabili

Come affermato nel documento interpretativo dell'Organismo italiano di contabilità, riguardante i profili contabili delle definizioni agevolate dei rapporti tributari ed approvato dal Comitato esecutivo di tale organismo, "scopo della regolarizzazione contabile prevista dalla disciplina dell'articolo 14 è il ristabilimento della correttezza e veridicità della situazione patrimoniale economica e finanziaria oggetto di rappresentazione". E' possibile, quindi, effettuare la regolarizzazione mediante rettifica delle poste contabili intervenendo nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero in quello in corso a tale data "senza ripercussioni di ordine civilistico e penale, giacché si tratta di una regolarizzazione valida "ad ogni effetto". Il contribuente che deciderà di avvalersi, ove necessario, della disciplina di cui al citato art. 14 non dovrà procedere "alla revoca dei bilanci originariamente viziati dalle irregolarità contabili per poi procedere al loro rifacimento".

La regolarizzazione delle scritture contabili rappresenta pertanto solo un'opportunità e non un obbligo. Solo il contribuente è in grado di valutare se le eventuali violazioni commesse negli esercizi passati, ed ora oggetto di definizione ai sensi della citata legge n. 289/2002, abbiano altresì determinato irregolarità di tipo contabile che sia necessario regolarizzare.

In alcuni casi tale necessità può senz'altro escludersi. Potrebbe ad esempio verificarsi il caso del contribuente che decida di avvalersi della disciplina delle definizioni pur non avendo commesso specifiche violazioni fiscali, al solo fine di ottenere la "tranquillità fiscale" e, quindi, per scongiurare il minimo rischio di un eventuale accertamento. Nella fattispecie, non essendo la domanda di definizione collegata a specifiche violazioni, le scritture contabili dovrebbero già risultare rispondenti al vero senza che vi sia la necessità, quindi, di fruire della disciplina di cui al citato art. 14.

Possono regolarizzare le scritture contabili solo i soggetti che hanno presentato domanda di definizione di cui agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 e, quindi, coloro che si sono avvalsi:

- a) dell'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, presentando la c.d. dichiarazione integrativa (art. 8);
- b) della definizione automatica per gli anni pregressi, e cioè del c.d. condono tombale (art. 9).

Al di fuori di queste specifiche ipotesi non è possibile avvalersi della disciplina. Rimangono conseguentemente esclusi i contribuenti che decidono di avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 7 e cioè del c.d. concordato.

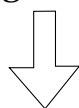
3. La regolarizzazione delle scritture contabili dei soggetti che hanno presentato la dichiarazione integrativa

3.1. I soggetti ammessi e l'oggetto della regolarizzazione

L'art. 14, comma 1, della legge n. 289/2002 individua i soggetti che, avendo presentato la dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 8 della legge citata, possono fruire della disciplina delle regolarizzazioni contabili. Tali soggetti sono quelli titolari di redditi d'impresa, obbligati alla tenuta delle scritture contabili, indipendentemente dal regime contabile adottato¹. In particolare, essi sono:

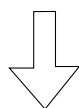
- le società di capitali ed enti equiparati;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del TUIR, ovvero le società di armamento e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali;
- le persone fisiche e gli enti non commerciali relativamente ai redditi d'impresa posseduti².

La disciplina dell'art. 14 non si applica agli esercenti arti e professioni. Per quanto riguarda l'oggetto della regolarizzazione è possibile:



1. indicare nuovi elementi attivi e passivi o variazioni di elementi attivi e passivi da cui derivano gli imponibili indicati nelle dichiarazioni integrative presentate. Sarà quindi possibile evidenziare quantità e valori in precedenza omissi (comma 1);
2. eliminare attività e passività fittizie, inesistenti ovvero indicate per valori superiori a quelli effettivi (comma 3).

In concreto è possibile, ad esempio:



1. iscrivere ed eliminare beni strumentali;
2. variare il valore delle rimanenze³;
3. intervenire sui ratei e sui risconti;
4. rettificare gli importi delle fatture da emettere e da ricevere

¹ Cfr. la circolare n. 12/E del 32002 dell'Agenzia delle entrate al paragrafo 9.1.

² Gli enti non commerciali, che realizzano unicamente entrate di tipo istituzionale, non sono interessati alla disciplina dell'art. 14.

³ Si ricorda, in proposito, che la regolarizzazione può riguardare anche l'ipotesi di attività in precedenza omesse e, quindi, "l'iscrizione di maggiori quantità di una categoria di beni già iscritta in bilancio, il cui valore complessivo, per effetto dell'iscrizione delle quantità omesse, risulta ora maggiore. La norma, dunque, non consente in alcun caso la rivalutazione dei beni già iscritti." (cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 12/E del 21 febbraio scorso, paragrafo 9.5).

3.2. La regolarizzazione delle scritture contabili – Considerazioni generali


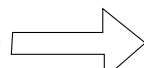

Dalla disciplina indicata nell'art. 14 conseguono sostanzialmente due effetti: uno di tipo fiscale, l'altro civilistico.

L'effetto fiscale è correlato alla redazione di un apposito prospetto finalizzata ad ottenere il riconoscimento fiscale dei nuovi valori attivi e passivi in esso specificati. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate⁴ “se il contribuente non individua analiticamente nel prospetto gli elementi attivi e passivi correlati agli imponibili integrati, la dichiarazione integrativa non può avere effetti sui periodi d'imposta successivi e non consente alcuna regolarizzazione delle scritture contabili”. Tale precisazione è importante, in quanto la lettera della norma avrebbe potuto essere intesa nel senso che il riconoscimento fiscale dei diversi valori sia subordinato alla regolarizzazione delle scritture contabili, disciplinata nel secondo comma.

La regolarizzazione delle scritture contabili determina, invece, solo effetti civilistici ed è fondata sui dati indicati nel prospetto stesso.

Il prospetto, quindi, è l'unico mezzo per ottenere il riconoscimento fiscale dei nuovi valori indipendentemente dall'avvenuta regolarizzazione delle scritture contabili. Se, ad esempio, il contribuente regolarizzasse le scritture contabili evidenziando nel bilancio le spese relative alle immobilizzazioni immateriali sostenute dalla società e detratte per errore in un unico esercizio (quello precedente), non sarebbe possibile, negli anni successivi, dal punto di vista fiscale, in caso di mancata redazione di tale prospetto⁵, continuare a considerare in deduzione le quote di ammortamento calcolate sull'attività (le immobilizzazioni) che il contribuente ha fatto emergere attraverso l'iscrizione della stessa nel bilancio d'esercizio.

Volendo sintetizzare:

- la redazione del prospetto  determina il riconoscimento fiscale dei nuovi valori iscritti⁶;
- la redazione del prospetto  consente la regolarizzazione delle scritture contabili;
- la regolarizzazione delle scritture contabili  assicura effetti di tipo civilistico.

⁴ Cfr. circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, paragrafo 9.1 ove vengono esaminati gli effetti fiscali delle dichiarazioni integrative.

⁵ In realtà, la redazione del prospetto è altresì necessaria per procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili e non solo, quindi, per ottenere il riconoscimento fiscale dei nuovi valori.

⁶ Cfr. l'art. 14, comma 2, in base al quale “*le quantità e i valori così evidenziati si considerano riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi d'imposta successivi ...*”.

3.3. *Il meccanismo della regolarizzazione contabile – Cenni introduttivi*

Il contribuente può effettuare l'integrazione dell'imponibile secondo due diverse modalità:

- a) integrando il reddito imponibile in modo globale ed indistinto;
- b) indicando analiticamente i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni stesse.

La prima modalità di integrazione non consente la redazione del prospetto cui fa riferimento il comma 1 dell'art. 14. In questo caso, considerata la mancata indicazione analitica degli elementi attivi e passivi, non vengono a determinarsi effetti sui periodi d'imposta successivi rispetto a quello per il quale è stata presentata la dichiarazione integrativa. Non è quindi possibile la regolarizzazione delle scritture contabili. La regolarizzazione delle scritture contabili è consentita soltanto nel secondo caso⁷.

Il contribuente potrà liberamente scegliere una delle due modalità di integrazione sopra indicate, tenendo presente però, come ricordato dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E, che è possibile distinguere tra:

- eventi che esauriscono i loro effetti nell'ambito del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa come, ad esempio, i ricavi non contabilizzati, il recupero di spese indeducibili o non documentate;
- eventi che manifestano i loro effetti nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa ed in quelli successivi, come ad esempio, le variazioni delle rimanenze di merci.

La scelta circa la modalità di integrazione dovrà essere ponderata con molta attenzione avendo soprattutto riguardo agli effetti che il contribuente vuol realizzare con la presentazione della dichiarazione integrativa. Pertanto, se il contribuente intende ottenere il riconoscimento fiscale dei nuovi elementi attivi e passivi correlati, dovrà essere scelta la seconda modalità di integrazione e, quindi, dovrà essere redatto il prospetto cui fa riferimento il comma 1 dell'art. 14. In questo modo sarà altresì possibile regolarizzare le scritture contabili. Diversamente, il contribuente si limiterà ad indicare indistintamente le variazioni in aumento del reddito imponibile in modo globale.

La scelta dovrà essere effettuata avendo anche riguardo alle eventuali violazioni commesse ed oggetto di definizione. Infatti, alcuni eventi (violazioni) potrebbero non aver determinato, come ulteriore conseguenza, irregolarità di tipo contabile.

⁷ Se la presentazione della dichiarazione integrativa integra un componente di reddito, ad esempio un ricavo omesso, è necessario individuare esattamente l'attività patrimoniale correlata al predetto componente reddituale emerso. Tale correlazione deve essere individuata nel prospetto di cui al comma 1.

In questo caso non sarà quindi necessario procedere alla preventiva compilazione del prospetto. Alcuni esempi potranno essere utili:

Esame di alcune fattispecie che non rendono necessaria la regolarizzazione contabile

- 1) il contribuente ha contabilizzato e considerato erroneamente in deduzione nel corso dell'esercizio 2001 costi non documentati per 200 euro. Se, ad esempio, il costo è relativo a spese di cancelleria, il contribuente avrà effettuato la seguente scrittura contabile:

Spese di cancelleria e stampati	a)	cassa	euro 200
------------------------------------	----	-------	----------

La scrittura contabile è corretta, il saldo della cassa indicato nel bilancio come disponibilità finanziarie al 1° gennaio 2002 risponde alla giacenza reale. In sostanza, si tratta di un'irregolarità che non ha determinato, come conseguenza, una violazione di tipo contabile. Il contribuente potrà presentare pertanto una dichiarazione integrativa indicando una variazione in aumento del reddito imponibile in modo globale ed indistinto⁸.

- 2) il contribuente ha rilevato alla data di chiusura dell'esercizio il compenso maturato in favore degli amministratori per 10.000 euro che, però, non è stato ancora corrisposto. In sede di dichiarazione dei redditi non è stata operata la variazione in aumento per il medesimo importo e, quindi, contravvenendo alla normativa fiscale, il componente di reddito è stato erroneamente considerato in deduzione secondo il principio di competenza anziché in base a quello di cassa. La scrittura contabile effettuata è la seguente:

Emolumenti amministratori	a)	Debiti v/Amministratori	euro 10.000
---------------------------	----	-------------------------	-------------

Anche in questo caso la rilevazione contabile è corretta, e non è necessario procedere alla compilazione dell'apposito prospetto⁹.

⁸ Si ricorda soltanto il meccanismo della franchigia previsto dall'art. 8, comma 6, e riguardante i soggetti che presentano la dichiarazione integrativa. Il contribuente potrà fronteggiare il rischio di un eventuale accertamento in relazione alla irregolarità commessa, effettuando l'integrazione nella misura pari a 100 euro. La franchigia, infatti, è pari al 100% dell'imponibile integrato e l'erario non potrà procedere all'accertamento fino a concorrenza dell'integrazione effettuata aumentata della franchigia.

⁹ Il contribuente, potendo fruire anche in questa circostanza del meccanismo della franchigia, può porre rimedio alla violazione commessa presentando una dichiarazione integrativa effettuando un'integrazione dell'imponibile nella misura pari a 5.000,00 euro. In questo modo l'Agenzia delle entrate non potrà più contestare l'irregolarità rappresentata, appunto, dalla deduzione di un costo effettuata erroneamente nell'esercizio 2001, anziché in quello successivo (il 2002) durante il quale sono stati corrisposti agli amministratori gli emolumenti di dicembre.

Ulteriori fattispecie, riconducibili a questo secondo esempio, riguardano le spese di rappresentanza erroneamente dedotte per intero in un unico esercizio, ovvero le spese di manutenzione eccedenti il limite del 5% dedotte anch'esse, contravvenendo alla normativa fiscale, in un unico esercizio. Nell'uno e nell'altro caso non sarà possibile contestare la regolarità delle scritture contabili in quanto la limitazione alla deducibilità dei predetti costi trova fondamento esclusivamente in norme fiscali¹⁰

3.4. *L'obbligo di redazione di un apposito prospetto per effettuare la regolarizzazione contabile (art. 14, comma 1)*

In altri casi, come evidenziato in precedenza, il contribuente potrebbe essere interessato a non presentare semplicemente una dichiarazione integrativa recante una variazione in aumento dell'imponibile in modo indistinto e globale. Le violazioni commesse oggetto di regolarizzazione fiscale potrebbero aver determinato a loro volta anche irregolarità di tipo contabile. Potrebbe dunque presentarsi l'esigenza di allineare la contabilità ai nuovi valori emersi dopo la presentazione della dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 8. In questi casi la redazione del prospetto rappresenta la condizione affinché i nuovi valori possano essere riconosciuti ai fini fiscali negli esercizi successivi rispetto a quello in cui avviene la regolarizzazione. Inoltre, la redazione dello stesso è altresì indispensabile, oltre che per ottenere il predetto riconoscimento, per effettuare materialmente la regolarizzazione della contabilità.

Il prospetto assolve anche un'ulteriore funzione: l'inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 75, comma 4 del TUIR. Se l'integrazione effettuata rappresenta il risultato della differenza tra i componenti positivi e negativi di reddito a suo tempo non imputati al conto economico, i relativi costi assumono rilievo fiscale indipendentemente dalla loro originaria iscrizione nelle scritture contabili e nel conto dei profitti e perdite. Diversamente, in caso di omissione dell'adempimento, non dovrebbe essere possibile riconoscere in deduzione, al fine di determinare correttamente l'integrazione dell'imponibile della dichiarazione a suo tempo presentata, il costo non contabilizzato.

Secondo la formulazione testuale del primo comma dell'art. 14, i soggetti che hanno presentato la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8:

“possono specificare in apposito prospetto i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni stesse”.

¹⁰ Sarà dunque sufficiente, al fine di scongiurare il rischio di un eventuale accertamento, effettuare un'integrazione dell'imponibile in misura corrispondente alla metà del costo erroneamente considerato in deduzione trovando ancora una volta applicazione il meccanismo della franchigia.

E' sempre necessaria, quindi, una stretta correlazione tra gli elementi attivi e passivi che vengono fatti emergere, e risultanti da tale prospetto, ed i redditi che hanno generato questi elementi oggetto di regolarizzazione nella dichiarazione integrativa. In mancanza di tale correlazione (con i redditi regolarizzati), l'importo dell'attività che viene fatta emergere "costituirà sopravvenienza da evidenziare nel prospetto stesso e da includere nell'imponibile della dichiarazione integrativa" del periodo d'imposta d'emersione.¹¹

Il prospetto può essere redatto in forma libera e deve essere conservato, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello durante il quale è stata presentata la dichiarazione integrativa. In pratica la conservazione è prevista fino al 31 dicembre 2007 e deve essere esibito o trasmesso all'amministrazione finanziaria su richiesta dell'ufficio competente.

Vengono indicati, qui di seguito, alcuni esempi di correlazione tra i nuovi elementi attivi e passivi, o la variazione degli elementi attivi e passivi e gli imponibili, i maggiori imponibili e le minori perdite indicati nelle stesse dichiarazioni integrative.

NUOVI ELEMENTI ATTIVI E PASSIVI VARIAZIONE DI ELEMENTI ATTIVI E PASSIVI	IMPONIBILI, MAGGIORI IMPONIBILI E MINORI PERDITE EMERGENTI DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA
Macchinari il cui costo dedotto integralmente nell'esercizio 2001 ammonta ad € 200.000 (costo storico)	Componente di reddito straordinario pari a 190.000 euro (al netto dell'ammortamento di competenza dell'esercizio 2001) che dà luogo ad un maggior utile d'esercizio
Immobilizzazioni immateriali dedotte integralmente nell'esercizio 2001 per un ammontare corrispondente al costo storico pari a 100.000 euro	Componente di reddito straordinario pari a 80.000 euro (al netto dell'ammortamento di competenza dell'esercizio 2001) che dà luogo ad un maggior utile d'esercizio
Crediti V/Clienti (non ancora incassati) per 200.000 euro	Componenti di reddito straordinari dell'importo corrispondente e, quindi, per 200.000 euro

In tutti questi casi viene individuata una correlazione tra gli elementi patrimoniali emersi ed i redditi (oggetto di integrazione) che hanno già formato oggetto di regolarizzazione mediante la presentazione della dichiarazione integrativa. Se una parte degli elementi attivi non è correlata ai redditi oggetto di regolarizzazione, la differenza costituirà una sopravvenienza attiva da evidenziare nello stesso

¹¹ Cfr circolare n. 12/E del 2003 dell'Agenzia delle entrate, al paragrafo 9.1.

prospetto e che deve essere inclusa nel maggior imponibile della dichiarazione integrativa. Se, ad esempio, il prospetto evidenzia la posta dei crediti V/clienti per 600.000 euro a fronte di alcune vendite effettuate senza l'emissione di fattura, e l'importo correlato dei componenti di reddito straordinari ammonta a 500.000 euro, la differenza, pari a 100.000 euro, rappresenterà una sopravvenienza attiva. La dichiarazione integrativa dovrà recare l'indicazione di un maggior imponibile per un ammontare complessivo pari a 600.000 euro. Ciò anche nel caso in cui i ricavi straordinari siano determinati nella misura (minore) di 500.000 euro.

Gli esempi proposti evidenziano irregolarità fiscali dalle quali scaturiscono ulteriori violazioni di tipo contabile, o per le quali si producono ancora effetti alla data del primo gennaio 2002. In questi casi il contribuente ha l'interesse sia ad ottenere il riconoscimento fiscale dei nuovi valori, sia ad allineare le risultanze contabili a quelli che sono i nuovi valori emersi per effetto della sanatoria fiscale ottenuta con la presentazione della dichiarazione integrativa. Conseguentemente deve essere compilato il prospetto di cui al primo comma dell'art. 14. Le scritture contabili da effettuarsi per ottenere la predetta regolarizzazione saranno illustrate nei paragrafi successivi.

Si segnala, però, che in altri casi l'integrazione degli imponibili, pur non esauendo i suoi effetti nell'ambito del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa, non produce conseguenze rilevabili dal bilancio relativo all'esercizio chiuso (o in corso a tale data) al 31 dicembre 2002. In tale eventualità non è necessario effettuare alcuna regolarizzazione contabile. E' tuttavia opportuno che il contribuente provveda alla compilazione del prospetto, evidenziando gli elementi attivi e passivi oggetto di emersione, al fine di ottenere il riconoscimento fiscale dei costi non imputati al conto dei profitti e delle perdite.

La situazione da ultimo prospettata si verifica, ad esempio, per le vendite effettuate senza l'emissione delle fatture, il cui credito sia stato già incassato alla data del 1° gennaio 2002. La voce crediti non può essere inserita nel prospetto, in quanto l'importo corrispondente risulta già incassato (all'inizio dell'esercizio 2002). Le disponibilità finanziarie risultanti dal bilancio d'esercizio sono coincidenti con quelle reali in quanto l'importo incassato senza l'emissione della relativa fattura non è affluito nelle casse della società. Le scritture contabili risultano, quindi, già perfettamente allineate con quella che è la situazione effettiva¹² e l'importo già incassato non affluirà mai più nelle casse della società o dell'attività.¹³

12 La situazione è ben diversa rispetto al caso in cui il credito originato dalla vendita senza fattura debba ancora essere incassato (al 1° gennaio 2002). L'incasso della fattura sarà successivo rispetto alla regolarizzazione dell'operazione e pertanto l'importo dovrà affluire nelle casse sociali. Sarà dunque necessario, evidenziare il relativo credito nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero in quello del periodo d'imposta in corso a tale data.

13 Salva l'ipotesi in cui i soci decidano di finanziare o ricapitalizzare la società immettendo denaro fresco. In questo caso, però, anche se le predette operazioni potrebbero essere effettuate con gli stessi fondi incassati dai soci con le vendite senza emissione della fattura, la causale sarebbe completamente diversa. Le somme che affluiscono della società assumerebbero una natura ben diversa.

In relazione alla fattispecie illustrata, pur non manifestandosi l'esigenza di regolarizzare le scritture contabili in quanto l'operazione¹⁴ ha esaurito i propri effetti nello stesso periodo d'imposta durante il quale è stata presentata la dichiarazione integrativa, è opportuna la redazione del prospetto. Tale adempimento è infatti necessario al fine di ottenere il riconoscimento del costo non affluito nel conto economico e rappresentato dall'acquisto delle merci vendute senza fatture. Se, ad esempio, le merci sono state vendute (senza fattura) per l'importo di 300 euro ed acquistate, sempre senza fattura, per 100 euro, le due operazioni devono essere comunque evidenziate nel prospetto. In questo modo, sarà possibile ottenere l'inapplicabilità delle disposizioni del comma 4 dell'art. 75 del TUIR e, quindi, il riconoscimento del costo pari a 100 euro, in precedenza non imputato al conto economico.

L'importo oggetto di integrazione non sarà determinato, però, effettuando la differenza tra i ricavi della vendita (senza fattura) ed il costo di acquisto delle merci ora deducibile. Il contribuente potrà infatti tenere in considerazione la franchigia. In effetti, l'effettuazione di un'integrazione dell'imponibile in misura pari a 100 euro, in relazione all'esempio sopra riportato, si rivelerà assolutamente sufficiente ponendo il contribuente al riparo dal rischio di un eventuale accertamento. La differenza tra il corrispettivo realizzato con la vendita in nero (300 euro) ed il costo di acquisto delle merci (100 euro) è pari a 200 euro. Pertanto sarà sufficiente un'integrazione di soli 100 euro in quanto l'ulteriore differenza (100 euro) emersa dall'operazione troverà copertura nel meccanismo della franchigia previsto per i soggetti che abbiano presentato la dichiarazione integrativa di cui al citato art. 8.

In caso di mancata redazione del prospetto, invece, l'erario non riconoscerà in deduzione il costo di acquisto delle merci e l'integrazione dovrà tenere in considerazione l'intero importo derivante dalla vendita effettuata senza l'emissione delle fatture. Anche in tal caso, però, sarà possibile effettuare un'integrazione di 150 euro anziché di 300 per effetto del meccanismo della franchigia.

La mancata redazione del prospetto non solo non rende possibile la regolarizzazione delle scritture contabili, ma il nuovo valore oggetto di emersione non può essere riconosciuto fiscalmente negli esercizi successivi. Ad esempio, prendendo in considerazione il secondo punto della tabella sopra riportata, se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa evidenziando un maggior imponibile di 40.000 euro (80.000 euro meno la franchigia di 40.000 euro), non potrà più subire alcun accertamento per il fatto di aver considerato in deduzione in un unico esercizio (nel 2001) le spese sostenute per l'acquisizione delle immobilizzazioni immateriali. La mancata redazione del prospetto, darà luogo, però, a due ulteriori conseguenze:

¹⁴ Vendita senza emissione di fatture il cui corrispettivo sia già stato incassato al 1° gennaio 2002.

- né le scritture contabili, né il bilancio d'esercizio potranno fornire evidenza delle spese relative alle immobilizzazioni immateriali sostenute e non contabilizzate. In questo caso ne deriverebbe un'irregolarità di tipo civilistico;
- stante il mancato riconoscimento fiscale di tale voce, non sarà altresì possibile considerare in deduzione dalla base imponibile ai fini dell'Irpeg le quote di ammortamento calcolate sul costo storico di 100.000 euro per gli esercizi residui e cioè per il 2002, 2003, 2004 e 2005.

3.5. *I rapporti tra la regolarizzazione contabile, il prospetto ed il meccanismo della franchigia*

Secondo l'Agenzia delle entrate, "ove i nuovi elementi attivi e passivi non derivino in tutto o in parte dall'analitica contrapposizione con i componenti positivi e negativi risultanti dall'apposito prospetto, la differenza costituirà sopravvenienza da evidenziare nel prospetto stesso e da includere nell'imponibile della dichiarazione integrativa. In sostanza, nel caso in cui il contribuente faccia emergere un'attività, dovrà evidenziare nel prospetto la correlazione esistente tra la stessa ed i redditi che la hanno generata e che hanno già formato oggetto di regolarizzazione. Diversamente, l'importo dell'attività, per la parte che non è correlata ai redditi regolarizzati, costituisce reddito imponibile da indicare nella dichiarazione integrativa del periodo d'emersione" (cfr. circolare n. 12/E citata, paragrafo 9.1). La precisazione pare da intendere nel senso che la eventuale emersione contabile di attività che non trovino copertura in corrispondenti redditi offerti a tassazione con la dichiarazione integrativa comportano la esigenza di assoggettare a tassazione anche i maggiori valori contabilizzati. In altri termini, ove il contribuente intenda regolarizzare contabilmente i nuovi componenti di reddito esposti nella dichiarazione integrativa, deve assoggettare a tassazione un importo almeno pari alle maggiori attività nette regolarizzate contabilmente, non assumendo rilievo nella fattispecie il beneficio della "franchigia" previsto dalla disciplina della dichiarazione integrativa, all'art. 8, comma 6.

In effetti, il tenore letterale dell'art. 14, comma 1, poteva anche consentire una diversa interpretazione. Poiché la disciplina della dichiarazione integrativa permette di definire la propria obbligazione tributaria per un importo doppio rispetto ai redditi offerti a tassazione, per il medesimo importo doppio dovrebbe essere permessa la regolarizzazione contabile.

Secondo questa diversa interpretazione - che ha il pregio di preservare il meccanismo della "franchigia" - si verificherebbe sempre una differenza tra i nuovi elementi attivi e passivi oggetto di regolarizzazione ed il *quantum* dell'integrazione. In altri termini, la differenza tra i nuovi elementi (attivi e passivi) e l'integrazione dell'imponibile darebbe luogo alla formazione di una sopravvenienza solo se tale differenza fosse maggiore della franchigia stessa. Valga in proposito il seguente esempio:

contribuente che abbia dedotto in un unico esercizio il costo di un macchinario acquistato per 1.000 euro, anziché la sola quota di ammortamento di 200 euro, e quindi abbia considerato erroneamente in deduzione il maggior importo di 800 euro. La regolarizzazione contabile andrebbe realizzata come segue:

- evidenziazione nell'apposito prospetto dell'attività che viene fatta emergere il cui valore deriva dalla contrapposizione tra il costo storico e la quota di ammortamento che il soggetto avrebbe potuto considerare in detrazione;
- presentazione di una dichiarazione integrativa con l'indicazione di un maggior imponibile pari a 400 euro.

In questo caso si verificherebbe una differenza tra il valore dell'attività pari ad 800 euro (1.000 di costo storico - 200) e l'importo correlato indicato nella dichiarazione integrativa pari a 400 ma, poiché tale risultato deriva proprio dalla "franchigia", dall'operazione non scaturirebbe alcuna sopravvenienza. Se, invece, il contribuente avesse indicato nella dichiarazione integrativa un maggior imponibile di 300 euro, sarebbe scaturita una sopravvenienza di 200 euro determinata per differenza tra il valore dell'attività che viene fatta emergere pari ad 800 e l'importo dell'integrazione (300), aumentato della franchigia, cioè 600 euro.

Si sottolinea tuttavia che l'interpretazione sopra prospettata non risulta recepita dall'Agenzia delle entrate.

3.6. *Il principio di continuità*

L'ultima parte del secondo comma dell'art. 14, detta un "*principio di continuità.*" La norma prevede che:

"le quantità e i valori così evidenziati si considerano riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi d'imposta successivi, con esclusione dei periodi d'imposta per i quali non è stata presentata la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, salvo che non siano oggetto di accertamento o rettifica d'ufficio".

Il problema non riguarda, evidentemente, il caso in cui il nuovo valore emerga con riferimento all'ultimo periodo d'imposta oggetto di definizione e cioè il 2001. In questo caso, se il contribuente procede alla predisposizione del prospetto, il riconoscimento fiscale opera automaticamente per tutti gli anni successivi. Ad esempio, se per un errore materiale sono state considerate in deduzione per l'intero importo nel 2001 le spese relative alle immobilizzazioni immateriali pari a 100.000 euro, la redazione del prospetto renderà possibile la successiva deduzione delle quote di ammortamento nei periodi d'imposta 2002 e seguenti. Invece, se il contribuente non ha presentato la dichiarazione integrativa per tutti gli anni

successivi rispetto a quello durante il quale viene fatto emergere il nuovo elemento dell'attivo o del passivo, potrebbero verificarsi alcuni problemi in relazione al futuro riconoscimento fiscale di tale valore.

L'Agenzia delle entrate ha trovato una soluzione in proposito e ha precisato in via interpretativa che il riconoscimento fiscale dei nuovi valori è possibile anche per i periodi d'imposta successivi per i quali non sia stata presentata la dichiarazione integrativa, alle seguenti condizioni:

- a) venga fornita la dimostrazione, mediante le annotazioni nel prospetto, che i nuovi o i maggiori valori delle poste attive o passive, ed evidenziati in un dato periodo d'imposta, non hanno subito variazioni nei periodi intermedi relativamente ai quali non è stata presentata la dichiarazione integrativa;
- b) ovvero vengano indicate nel prospetto le variazioni intervenute dalle quali non devono essere emersi imponibili da integrare.

Un esempio potrà essere utile:

- il contribuente ha acquistato all'inizio dell'esercizio 1999 un mezzo di trasporto;
- il costo è di 100.000 euro;
- il costo è stato per errore dedotto in un'unica soluzione.

Nel prospetto deve essere evidenziata la correlazione tra l'elemento patrimoniale rappresentato dal mezzo di trasporto, il cui costo storico è pari a 100.000 euro, ammortizzato per il 20% (quota intera), e il maggior imponibile risultante dalla dichiarazione integrativa pari ad un ammontare di 80.000 euro¹⁵. Prendendo in considerazione il periodo 1999-2001 la situazione può essere così sintetizzata:

- anno 1999 = è stata presentata la dichiarazione integrativa per 80.000 euro;
- anno 2000 = non è stata presentata la dichiarazione integrativa;
- anno 2001 = non è stata presentata la dichiarazione integrativa

IL PROSPETTO DEVE EVIDENZIARE

- Nell'anno 1999 il nuovo valore dell'attivo (il mezzo di trasporto) pari a 100.000 euro (costo storico) e il corrispondente fondo di 20.000 euro, correlati all'imponibile oggetto di integrazione pari a 80.000 euro;
- negli anni 2000 e 2001 va specificato che detto valore non è cambiato.

Il quadro degli ammortamenti per gli anni successivi sarà il seguente:

- anno 2002 = $100.000 \times 20\% = 20.000$;

¹⁵ O, secondo altra interpretazione non condivisa dall'Agenzia delle Entrate, di 40.000 euro tenendo conto che il contribuente è posto al riparo da qualsiasi accertamento per un importo di 80.000 euro per effetto della franchigia. Vedi in proposito il precedente paragrafo 3.5..

- anno 2003 = 100.000 X 20% = 20.000
- a decorrere dal 2004 potranno essere recuperate (parzialmente) in deduzione le quote non considerate negli esercizi 2000 e 2001 nella misura del 50% rispetto all'applicazione dei coefficienti previsti dal D.M. del 1988. La deduzione dell'ulteriore quota pari al residuo 50% non potrà essere mai più considerata fiscalmente in deduzione.

3.7. *Le rilevazioni contabili e l'esposizione in bilancio*

Si deve ricordare preliminarmente che la regolarizzazione contabile prevista dal comma 2 dell'art. 14 per i soggetti che presentano la dichiarazione integrativa è gratuita. Il contribuente, quindi, deve limitarsi, alla redazione del prospetto, e ad effettuare le rettifiche contabili nel bilancio relativo al periodo d'imposta che chiude al 31 dicembre 2002 (ovvero in corso a tale data).

Come precisato correttamente dall'Agenzia delle entrate,¹⁶ "la regolarizzazione delle scritture contabili riguarda i casi in cui, in un determinato periodo d'imposta oggetto di dichiarazione integrativa, il contribuente abbia ommesso di registrare in contabilità, o abbia registrato irregolarmente, un'operazione i cui effetti si riflettono ancora sulle scritture contabili del periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002 o in corso a tale data".

L'Agenzia delle entrate ha precisato ulteriormente "che le rettifiche contabili devono essere effettuate con riferimento alla situazione patrimoniale iniziale relativa all'esercizio che forma oggetto delle regolarizzazioni, quindi per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare le rettifiche devono essere apportate alla situazione patrimoniale al 1° gennaio 2002".

Le scritture di rettifica dovranno essere riportate sul libro giornale all'inizio dell'esercizio 2002, ovvero, più correttamente, alla fine del medesimo esercizio purché tali operazioni facciano chiaro riferimento, come richiesto dall'Agenzia delle entrate, alla situazione patrimoniale iniziale che il contribuente intende rettificare. D'altra parte si deve anche considerare che la Finanziaria del 2003 è stata approvata il 27 dicembre, ed il contribuente potrebbe aver già effettuato la stampa della contabilità.

E' opportuno altresì ricordare, per quanto riguarda il profilo fiscale, che le regolarizzazioni contabili sono neutre con riferimento al periodo d'imposta 2002 durante il quale le regolarizzazioni stesse sono effettuate¹⁷. Infatti, l'onere tributario cor-

¹⁶ Circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, paragrafo 9.2

¹⁷ Cfr. la circolare n. 12/E dell'Agenzia delle entrate in base alla quale "tali componenti, in quanto originano da operazioni già sanate dal punto di vista fiscale con le dichiarazioni integrative, non dovranno influenzare il reddito imponibile del periodo d'imposta"

rispondente ad esse è rappresentato dai tributi che il contribuente dovrà versare per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa. Ad esempio, se sono state erroneamente dedotte in un unico esercizio (il 2001) le spese relative alle immobilizzazioni immateriali ammontanti a 100.000 euro, anziché la sola quota di ammortamento di 20.000 euro, per un ammontare complessivo della detrazione non spettante di 80.000 euro, il contribuente dovrà:

- versare entro il 16 maggio 2003 il tributo corrispondente all'integrazione dell'imponibile effettuata con la presentazione della dichiarazione integrativa per un importo pari a 80.000 euro¹⁸;
- nel corso dell'esercizio 2002 rettificare la situazione patrimoniale facendo emergere l'attività in precedenza omessa e successivamente regolarizzata. I componenti reddituali che emergono con la predetta operazione di regolarizzazione contabile sono neutri in quanto i tributi ad essi correlati saranno già stati assolti con la presentazione della dichiarazione integrativa anche se l'onere tributario derivante dalla regolarizzazione contabile riguarda un periodo d'imposta diverso rispetto a quello durante il quale (l'esercizio 2002) vengono materialmente effettuate tali operazioni di rettifica.

Per quanto riguarda le modalità da seguire per effettuare le rettifiche contabili sembrano possibili due diverse soluzioni, anche se il comitato esecutivo dell'Organismo italiano di contabilità, con un apposito documento¹⁹, non ritiene applicabile nel nostro ordinamento il trattamento contabile preferito dallo Ias n. 8. In ogni caso e per completezza, sono indicate qui di seguito le due diverse possibilità. Il lettore potrà scegliere una delle due, in considerazione della soluzione ritenuta più corretta:

- a) la prima di esse è fondata sui principi contabili nazionali ed in particolare sul n. 29. Tale principio prevede che la correzioni di errori determinanti deve essere effettuata attraverso la rettifica della posta patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, utilizzando come contropartita la voce proventi ed oneri straordinari²⁰. Gli eventuali utili dovuti all'indicazione in contabilità dei predetti proventi straordinari sono liberamente distribuibili in quanto già sottoposti a tassazione (per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa). Essi attribuiscono il credito d'imposta nei limiti delle imposte memorizzate nei canestri²¹.
- b) la seconda soluzione, invece, fa riferimento a quanto previsto dai principi contabili internazionali, e in particolare dallo Ias 8, il quale dispone che gli effetti della rettifica siano imputati a rettifica del saldo di apertura degli utili portati

¹⁸ O, secondo altra interpretazione non condivisa dall'Agenzia delle Entrate, di 40.000 euro tenendo conto che il contribuente è posto al riparo da qualsiasi accertamento per un importo di 80.000 euro per effetto della franchigia. Vedi in proposito il precedente paragrafo 3.5..

²⁰ Che, a seconda del segno, va classificata nella voce E20 o E21 del conto economico.

²¹ Cfr sul punto specifico la circolare n. 12/E citata la quale ricorda che le imposte liquidate ai sensi dell'art. 8 sono memorizzate nel "Canestro A".

a nuovo e cioè delle riserve. In questo caso, e tale criterio è indicato anche dall' Agenzia delle entrate²², l'iscrizione di nuovi elementi attivi o la diminuzione di elementi passivi è effettuata direttamente tramite l'iscrizione di una riserva di patrimonio netto. Secondo gli Ias, la prima soluzione sopra illustrata, che prevede l'imputazione al conto economico rappresenta un trattamento contabile alternativo "consentito", ma non raccomandato²³.

Nell'effettuazione della scelta del metodo da seguire è opportuno tenere conto anche delle evoluzioni che la materia dovrà subire a breve:

- il regolamento comunitario n. 1606/2002 ha reso obbligatoria l'adozione degli Ias a partire dal 2005 per il bilancio consolidato delle società quotate, con la possibilità di estenderne la loro applicazione, a scelta degli Stati membri, anche nei confronti delle altre società e dei bilanci d'esercizio (non consolidati) delle società quotate;
- lo Ias n. 8 sta per essere modificato, con la soppressione del trattamento contabile alternativo che prevede la rilevazione della rettifica utilizzando come contropartita una voce del conto economico. Secondo gli Ias, quindi, l'utilizzo di questo ulteriore metodo di correzione degli errori non sarà più consentito.

Riprendendo gli esempi indicati nella tabella contenuta nel paragrafo n. 5, vengono indicate qui di seguito le scritture attinenti alla regolarizzazione delle scritture contabili.

• **Esempio n. 1)**

Macchinari il cui costo dedotto integralmente nell'esercizio 2001 ammonta ad € 200.000 (costo storico)



Componente di reddito straordinario pari a 190.000 euro (al netto dell'ammortamento di competenza dell'esercizio 2001) che dà luogo ad un maggior utile d'esercizio

Scritture contabili in base al principio contabile n. 29

Macchinari	a) Diversi		200.000
	Sopravvenienze attive non imponibili	190.000	
	Fondo ammortamento	10.000	

²² Cfr Circ. n. 12/E

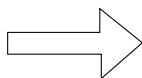
²³ In senso contrario, invece, il documento interpretativo approvato dal Comitato esecutivo dell'Organismo italiano di contabilità che ritiene obbligatoria l'adozione del metodo indicato dal principio contabile nazionale n. 29.

Scritture contabili in base al principio contabile internazionale n. 8²⁴

Macchinari	a) Diversi		200.000
	Riserva da condono ex art 8 L. 289/2002	190.000	
	Fondo ammortamento	10.000	

• Esempio n. 2)

Spese relative ad immobilizzazioni immateriali dedotte integralmente nell'esercizio 2001 per un ammontare corrispondente al costo storico pari a 100.000 euro



Componente di reddito straordinario pari a 80.000 euro (al netto dell'ammortamento di competenza dell'esercizio 2001) che dà luogo ad un maggior utile d'esercizio

Scritture contabili in base al principio contabile n. 29

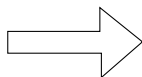
Spese relative ad immobilizzazioni immateriali	a) Diversi		100.000
	Sopravvenienze attive non imponibili	80.000	
	Fondo ammortamento	20.000	

Scritture contabili in base al principio contabile internazionale n. 8

Spese di impianto	a) Diversi		100.000
	Riserva da condono ex art. 8 L. 289/2002	80.000	
	Fondo ammortamento	20.000	

• Esempio n. 3)

Crediti V/Clienci (non ancora incassati) per 200.000 euro



Componenti di reddito straordinari dell'importo corrispondente e, quindi per 200.000 euro

Scritture contabili in base al principio contabile n. 29

Clienci	a) Sopravvenienze attive non imponibili	200.000	
---------	---	---------	--

Scritture contabili in base al principio contabile internazionale n. 8

Clienci	a) Riserva da condono ex art. 8 L. 289/2002	200.000	
---------	---	---------	--

24 Seguendo tale impostazione è opportuno fare approvare all'assemblea, in modo specifico, l'utilizzo di riserve (o di utili da ripartire); medesimo discorso per la costituzione delle stesse. Quanto evidenziato nella presente nota è valido in tutti i casi, indicati di seguito, nei quali è illustrato il metodo preferito dallo Ias 8 (cosiddetto "trattamento contabile di riferimento"). Inoltre, nell'ipotesi di costituzione di una riserva il costo del condono potrebbe essere portato a riduzione della riserva stessa (in tal senso si veda il principio contabile n. 25 per l'ipotesi, non dissimile da quella in oggetto, della contabilizzazione delle imposte differite imputate direttamente a patrimonio netto, in quanto relative a operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio netto, senza transitare dal conto economico); la scrittura contabile sarebbe: Riserva a) Debiti tributari.

In conseguenza delle regolarizzazioni contabili sopra indicate, i contribuenti in contabilità ordinaria apportano le corrispondenti variazioni nell'inventario e nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero in quello del periodo d'imposta in corso a tale data. I soggetti che si avvalgono, invece, della contabilità semplificata²⁵, apportano le variazioni nei libri e nei registri tenuti ai soli fini dell'IVA, effettuando le relative annotazioni nelle scritture del periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002.

3.8. Ulteriori regolarizzazioni contabili: eliminazione di attività e passività fittizie o inesistenti

Secondo quanto previsto dall'art. 14, comma 3, è possibile non solo regolarizzare la contabilità facendo emergere nuovi elementi attivi e passivi (comma 1), ma è altresì possibile, senza sopportare alcun costo aggiuntivo oltre a quello che scaturisce dalla presentazione della dichiarazione integrativa:

- eliminare le attività e passività fittizie;
- eliminare le attività e passività inesistenti;
- eliminare le attività e passività indicate per valori superiori a quelli effettivi.

Tali rettifiche possono essere effettuate intervenendo direttamente sull'inventario e sul bilancio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero sui medesimi documenti (inventario e bilancio) relativi al periodo d'imposta in corso a tale data, come si verifica ad esempio per una società che ha previsto nello statuto un esercizio sociale che va dal 1° luglio 2002 al 30 giugno 2003. Le predette regolarizzazioni non sono collegate al prospetto cui fa riferimento l'art. 14, primo comma, e "possono essere effettuate indipendentemente dagli elementi attivi e passivi ... specificati in sede di integrazione dell'imponibile."²⁶

L'unica condizione prevista per effettuare tali regolarizzazioni contabili è la presentazione della dichiarazione integrativa relativa almeno ad un'annualità. Pertanto, sarà sufficiente effettuare una sola integrazione, anche di importo minimo, per fruire delle disposizioni di cui all'art. 14, terzo comma, eliminando, così, le attività o le passività fittizie e/o inesistenti. Infatti dette variazioni non fanno emergere componenti né positivi né negativi ai fini della determinazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta nel quale è eseguita la regolarizzazione (il 2002).

Pur essendo possibile effettuare le predette regolarizzazioni contabili presentando la dichiarazione integrativa per una sola annualità, sarà necessario valutare concretamente l'opportunità di presentare la predetta dichiarazione anche per gli

²⁵ Si tratta, secondo quanto precisato dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E più volte citata, delle imprese minori in contabilità semplificata, ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/73, e dei soggetti che si avvalgono della c.d. contabilità super-semplificata, ai sensi dell'art. 3, commi 165 e 166 della legge 662 del 1996.

²⁶ Circ. n. 12/E cit., paragrafo 9.3.

anni precedenti, ai fini delle imposte dirette ma anche ai fini IVA. Potrebbe infatti verificarsi che la posta eliminata si sia formata, in tutto o in parte, in un periodo d'imposta non definito. Pertanto, l'erario potrebbe accertare i redditi relativi alle annualità non coperte dalla definizione.

Ad esempio il contribuente potrebbe decidere di rettificare il valore delle rimanenze poiché le quantità iscritte nell'inventario sono maggiori rispetto a quelle effettive. Se il contribuente provvede ad effettuare un'integrazione solo ai fini delle imposte dirette, circostanza di per sé sufficiente per effettuare la predetta rettifica contabile, l'ufficio potrebbe effettuare un accertamento agli effetti dell'IVA. Se il contribuente ha presentato la dichiarazione integrativa per l'IVA e per le imposte dirette, ma limitatamente al periodo d'imposta 2001, l'ufficio potrebbe comunque procedere ad accertamento ove le rimanenze eliminate si fossero formate nelle annualità non definite. Ad esempio, se le rimanenze si fossero formate nel periodo 1999, 2000 e 2001 l'erario potrebbe sostenere che l'eliminazione di una parte del magazzino, effettuata sotto il profilo contabile nel corso del 2001, trova il suo fondamento nelle vendite effettuate senza emissione di fattura ed intervenute negli anni precedenti (1999 e 2000) relativamente ai quali non sarebbe stata presentata la dichiarazione integrativa. Il contribuente potrebbe, quindi, subire un accertamento anche se era assolutamente legittimato ad apportare le predette rettifiche contabili, avendo presentato, come richiesto dalla norma, almeno una dichiarazione integrativa (nel caso specifico per l'anno 2001).

Vengono indicate, qui di seguito, alcune scritture contabili relative alle predette operazioni di regolarizzazione e riguardanti l'eliminazione di attività e passività.

• **Esempio n. 1)**

Il contribuente intende eliminare un'attrezzatura dal costo storico pari a 10.000 euro e con un fondo di ammortamento pari a 1.000 euro

Le registrazioni potranno essere effettuate secondo due diverse modalità. La prima di esse prevede l'imputazione della sopravvenienza al conto economico

Diversi	a)	Attrezzature	10.000
Fondo ammortamento			1.000
Sopravvenienze passive indeducibili			9.000

Conto economico	a)	Sopravvenienze passive indeducibili	9.000
-----------------	----	-------------------------------------	-------

La seconda modalità prevede l'imputazione della sopravvenienza passiva a decurtazione di un'apposita riserva. La scrittura è la seguente:

Diversi	a)	Attrezzature	10.000
Fondo ammortamento			1.000
Riserva facoltativa			9.000

Come spiegato in precedenza, per accedere a tale forma di regolarizzazione, è sufficiente la presentazione della dichiarazione integrativa ai soli fini delle imposte dirette, o effettuare un'integrazione di un imponibile dal quale scaturisca l'obbligo di procedere ad un versamento per un importo pari al minimo di 300 euro, ma in questi casi il contribuente rischierà di subire un accertamento anche se la rettifica contabile è assolutamente legittima. In altre parole l'imponibile esposto nella dichiarazione integrativa potrebbe essere incongruo rispetto alla posta eliminata. Pertanto, l'ufficio potrebbe procedere accertando la differenza non coperta dalla franchigia.

• **Esempio n. 2)**

Il contribuente intende eliminare un debito per fatture passive fittizie pari a 120.000 euro.

Le registrazioni potranno essere effettuate secondo due diverse modalità. La prima di esse prevede l'imputazione della sopravvenienza al conto economico

Fornitori	a)	Sopravvenienze attive non imponibili	120.000
Sopravvenienze attive non imponibili	a)	Conto economico	120.000

La seconda modalità prevede l'imputazione della sopravvenienza attiva ad incremento di un apposito fondo di riserva. La prima scrittura rimane immutata la seconda è:

Sopravvenienze attive non imponibili	a)	F.do di riserva art. 14 L. 289/2002	120.000
--------------------------------------	----	-------------------------------------	---------

Nella fattispecie illustrata il contribuente dovrà prestare particolare attenzione. Egli dovrà presentare una o più dichiarazioni integrative avendo riguardo alle annualità durante le quali sono stati evidenziati in bilancio i debiti relativi alle fatture fittizie. Ad esempio se i debiti sono stati evidenziati nel bilancio 2001 sarà sufficiente l'integrazione dell'imponibile relativo a tale annualità. Invece, se i debiti sono stati evidenziati nel bilancio relativo al 1998 per 100.000,00 euro e nel 2000 per 20.000,00 euro, l'integrazione dovrà riguardare le predette annualità. Potrebbe verificarsi, però, che le fatture fittizie siano state evidenziate nel bilancio relativo ad un'annualità prescritta. Pertanto l'unico intento del contribuente è quello di eliminare dalla contabilità un debito che altrimenti rimarrebbe contabilizzato. Sarà dunque sufficiente la presentazione di una dichiarazione integrativa con un imponibile minimo (il pagamento minimo è di 300,00 euro), per essere autorizzati ad effettuare la predetta rettifica contabile e, quindi, ad eliminare la predetta passività.

• **Esempio n. 3)**

Le stesse scritture (si veda esempio n. 2) dovranno essere effettuate per l'eliminazione dei ratei passivi inesistenti che, ad esempio, sono iscritti nella situazione di apertura al 1° gennaio 2002 per 1.500 euro.

Ratei passivi	a)	Sopravvenienze attive non imponibili	1.500
Sopravvenienze attive non imponibili	a)	Conto economico	1.500

La seconda modalità prevede l'imputazione della sopravvenienza ad un apposito fondo di riserva. La prima scrittura rimane immutata, la seconda è:

Sopravvenienze attive non imponibili	a)	F.do di riserva art. 14 L. 289/2002	1.500
--------------------------------------	----	-------------------------------------	-------

• **Esempio n. 4)**

Particolare attenzione deve essere prestata per quanto riguarda l'eliminazione dei fondi di ammortamento. Infatti, l'art. 14, comma 3, prevede l'indeducibilità delle quote di ammortamento o di accantonamento corrispondenti a tale riduzione. Se, ad esempio, l'attrezzatura è stata acquistata per 10.000 euro ed il fondo di ammortamento ammonta a 8.000 euro, ma l'importo di tale fondo è in effetti superiore rispetto al reale deperimento del cespite potrebbe essere effettuata la seguente rettifica:

Fondo ammortamento	a)	F.do di riserva art. 14 L. 289/2002	2.000
--------------------	----	-------------------------------------	-------

In conseguenza della rettifica contabile l'importo del fondo risulta ora diminuito e l'importo ad esso corrispondente ammonta a 6.000 euro. Occorre tuttavia ricordare che le successive quote di ammortamento, fino a concorrenza dell'importo corrispondente alla diminuzione del fondo, devono considerarsi fiscalmente indeducibili. In sostanza tali quote dovranno essere riprese a tassazione fin quando il fondo non raggiungerà nuovamente l'importo di 8.000 euro e cioè lo stesso importo prima di procedere alla rettifica. Successivamente, le quote di ammortamento residue, torneranno ad essere nuovamente deducibili.

Va da ultimo segnalato che l'Agenzia delle entrate, con la recente circolare n. 22 del 28 aprile scorso (punto 5.7.), ha precisato che l'eliminazione di attività (e di passività) prevista dall'art. 14, comma 3, riguarda solo quelle fittizie o inesistenti. Per attività fittizie si intendono quelle rappresentazioni contabili non rispondenti alla realtà, e quindi false dall'origine, cioè fin dal momento della loro iscrizione in bilancio. Per attività inesistenti, si intendono quelle rappresentazioni contabili che, pur se rispondenti a situazioni reali in origine, hanno perduto consistenza effettiva nel corso degli esercizi, anche se figurano ancora nel patrimonio dell'impresa.

Pertanto, un bene dell'impresa potrà essere considerato attività inesistente, e quindi potrà essere eliminato dalla contabilità, solo nel caso in cui ne sia venuta meno la effettiva consistenza per perdita o deperimento, o nel caso in cui si sia verificato un atto giuridicamente idoneo a determinare la perdita del diritto di proprietà da parte dell'imprenditore.

Sulla base di tali principi, l'Agenzia ritiene che non sia possibile estromettere un immobile relativo all'impresa utilizzando l'eliminazione di attività fittizie o inesistenti. L'immobile da estromettere infatti non può essere considerato un'attività fittizia, in quanto è un bene la cui iscrizione in contabilità, sin dall'origine, corrisponde ad una reale ed effettiva destinazione al patrimonio dell'impresa. L'immobile non può essere considerato un'attività inesistente, posto che, nel momento in cui avviene la regolarizzazione contabile, esso appartiene all'imprenditore e, sulla base della presunzione dell'art. 77, comma 1, del TUIR, è ancora un bene relativo all'impresa.

3.9. La regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero

Il comma 4 dell'art. 14 detta una speciale disciplina per la regolarizzazione contabile dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 8, comma 5, per i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero. La disciplina riguarda tutti i contribuenti indipendentemente dal regime contabile adottato. Si ricorda che tali soggetti non possono avvalersi del condono tombale: l'unica possibilità è rappresentata dal ricorso alla disciplina contenuta nel predetto art.8

Si considerano conseguiti all'estero i redditi di qualsiasi fonte, imponibili in Italia, percepiti direttamente all'estero dal soggetto che si avvale della sanatoria fiscale attraverso i quali, con qualunque modalità sono state costituite all'estero attività o realizzati investimenti all'estero. A titolo esemplificativo rientrano in tale definizione:

- i canoni di affitto relativi a beni situati all'estero, sempre che percepiti all'estero;
- i redditi derivanti da beni situati in Italia e accreditati su conti esteri;
- i dividendi percepiti o le plusvalenze realizzate all'estero derivanti da partecipazioni in società residenti o non residenti.
- i redditi e gli imponibili derivanti da cessioni di beni o da prestazioni di servizi effettuati o resi da un'impresa residente, se i relativi proventi sono stati accreditati su conti esteri dal soggetto che si avvale della sanatoria fiscale²⁷.

²⁷ Cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 12/E del 21 febbraio 2003, paragrafo 2.10.

Per sanare i redditi e gli imponibili detenuti all'estero il contribuente è tenuto al versamento (entro il 16 maggio) di un'imposta sostitutiva pari al 6 per cento. L'emersione in contabilità delle attività detenute all'estero deve essere correlata ai corrispondenti componenti positivi di reddito, evidenziati nell'apposito prospetto, di cui sopra si è detto. Diversamente da coloro che presentano la dichiarazione integrativa per sanare fiscalmente i redditi prodotti in Italia, il maggior valore dell'attività iscritta viene riconosciuto fiscalmente a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero in corso a tale data.

4. La regolarizzazione delle scritture contabili dei soggetti che hanno aderito al condono tombale

La regolarizzazione delle scritture contabili dei soggetti che hanno aderito al condono tombale è disciplinata dall'art. 14, comma 5. Anch'essa riguarda tutti i soggetti indipendentemente dal regime contabile prescelto. Pertanto le imprese in contabilità ordinaria effettuano la regolarizzazione contabile nell'inventario e nel bilancio in relazione al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero a quello in corso a tale data. Le imprese minori, in regime di contabilità semplificata, ovvero coloro che tengono la c.d. contabilità super-semplificata procedono all'annotazione delle regolarizzazioni solo nelle scritture contabili previste ai fini dell'Iva.

I soggetti che hanno aderito al condono tombale possono regolarizzare le scritture contabili procedendo ad:

- eliminare le attività o passività fittizie;
- eliminare le attività o passività inesistenti;
- eliminare le attività e le passività indicate per valori superiori a quelli effettivi;
- iscrivere attività in precedenza omesse.

4.1 *L'eliminazione delle attività e passività*

Come già previsto a proposito dei soggetti che presentano la dichiarazione integrativa, l'eliminazione delle attività o delle passività può essere effettuata senza sopportare un costo specifico oltre a quanto necessario per aderire al condono tombale.

Nel caso in cui il contribuente preferisca la dichiarazione integrativa potrebbe essere sufficiente avvalersi della sanatoria con riferimento ad una sola annualità²⁸, effettuando un'integrazione molto ridotta e versando, quindi, l'importo minimo

²⁸ Tale comportamento, anche se corretto sotto il profilo squisitamente normativo potrebbe esporre il contribuente ad eventuali accertamenti da parte degli uffici.

di 300 euro. Se, invece, il contribuente preferisce aderire al condono tombale, l'adesione dovrà obbligatoriamente riguardare tutte le annualità. In questo caso, il contribuente avrà evitato del tutto il rischio di eventuali accertamenti degli uffici e potrà eliminare anche poste di notevole entità senza preoccupazioni di sorta. Il contribuente dovrà, però, verificare se l'eliminazione delle poste contabili possa avere riflessi sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IVA. In questo caso il condono tombale dovrà necessariamente riguardare i due settori di imposizione.

Ad esempio sarà possibile eliminare rimanenze di merci iscritte per 300.000 euro senza preoccuparsi di verificare l'ammontare dell'importo oggetto di integrazione. Il condono tombale, infatti, è fondato su un diverso meccanismo di calcolo, e l'importo versato, determinato mediante l'applicazione di una percentuale dell'imposta lorda, ovvero tenendo conto della congruità del soggetto rispetto ai parametri o studi di settore, mette il contribuente al riparo da qualsiasi rischio di accertamento. Non è dunque possibile che la definizione dell'annualità sia incongrua rispetto all'ammontare delle poste che il contribuente intende eliminare. Per i motivi sopra illustrati è altresì ininfluenza la circostanza che la posta eliminata si sia formata in uno degli anni che va dal 1997 al 2001. Infatti, il condono tombale deve obbligatoriamente comprendere tutte le annualità, pertanto il rischio di un eventuale accertamento è scongiurato.

L'unico rischio potrebbe essere rappresentato dall'adesione al condono tombale per uno solo dei settori impositivi. Ad esempio, se le rimanenze eliminate ammontano a 300.000 euro, ed il contribuente si avvalga della definizione automatica solo ai fini delle imposte dirette, esiste un concreto rischio di un accertamento ai fini IVA. Il contribuente, anche se sotto il profilo normativo potrà comunque regolarizzare le scritture contabili, per mettersi al riparo da una simile eventualità dovrà almeno presentare una dichiarazione integrativa ai fini IVA. Sarà necessario andare a verificare in quali annualità si sono formate le rimanenze da eliminare, in modo da integrare i relativi imponibili e scongiurare il rischio di accertamenti.

Per quanto riguarda le registrazioni da effettuarsi per procedere alla predetta regolarizzazione contabile, potrà farsi riferimento alle stesse indicazioni fornite per coloro che decidono di presentare la dichiarazione integrativa prevista dall'art. 8 della legge n. 289/2002.

4.2. L'iscrizione di attività in precedenza omesse

La regolarizzazione contabile esaminata in questa sede, riguardante l'iscrizione di attività in precedenza omesse, presenta una differenza rilevante rispetto all'analoga fattispecie relativa ai contribuenti che presentano la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8. E' necessario infatti versare un'imposta sostitutiva del 6% sui "nuovi o maggiori valori dei beni iscritti".

Le ragioni della previsione di tale imposta sostitutiva sono semplici da spiegare. Infatti, mentre nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa esiste una correlazione tra i nuovi elementi attivi e passivi e gli imponibili, i maggiori imponibili e le minori perdite risultanti dalle dichiarazioni stesse, tale correlazione viene a mancare nel caso in cui il contribuente intenda aderire al condono tombale. In quest'ultimo caso le modalità di calcolo dell'importo dovuto per ottenere la sanatoria fiscale prescindono completamente dal valore delle attività che il contribuente intende far emergere dal bilancio d'esercizio. Ad esempio, potrebbe essere possibile far emergere cespiti per 400.000 euro e, considerata la congruità rispetto all'applicazione dei parametri e gli studi di settore, pagare 500 euro per ciascuna annualità oggetto di definizione.²⁹ Mancando assolutamente la correlazione tra l'attività che viene fatta emergere e l'importo versato, il legislatore ha ritenuto necessario prevedere il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IVA e delle altre imposte previste dall'art. 8, comma 1.

Per quanto riguarda le scritture contabili è possibile fare riferimento alle indicazioni fornite in precedenza. Il contribuente potrà tenere in considerazione sia i principi contabili nazionali, sia gli Ias tenendo presente, però, che il Comitato esecutivo dell'Organismo italiano di contabilità ha ritenuto applicabile, nel caso di specie, solo il principio contabile nazionale n. 29. Nel primo caso l'iscrizione delle attività omesse dà luogo ad un componente straordinario di conto economico di pari importo. Tale componente reddituale dovrà essere successivamente neutralizzato sotto il profilo fiscale in quanto l'onere tributario da sopportare per far emergere l'attività in precedenza omessa sarà rappresentato solo dall'imposta sostitutiva. Sarà dunque necessario procedere attraverso le variazioni extracontabili in sede di redazione della dichiarazione dei redditi. Secondo il principio contabile n. 8 degli Ias, invece, l'iscrizione dei nuovi elementi attivi sarà effettuata direttamente tramite l'iscrizione di una riserva di patrimonio netto.

Possono altresì essere iscritti maggiori valori di rimanenze, ma tale ipotesi è limitata all'iscrizione di maggiori quantità di una categoria di beni già iscritta in bilancio. La norma non rende dunque possibile la rivalutazione dei beni già iscritti.

L'amministrazione finanziaria³⁰ ha poi spiegato che l'imposta sostitutiva del 6%, dovuta per la regolarizzazione delle attività, non affluisce ai canestri. Pertanto, in caso di distribuzione della riserva ai soci, non è possibile attribuire agli stessi il corrispondente credito d'imposta.

²⁹ Si ricorda che anche in questo caso la domanda di definizione di cui all'art. 9 deve obbligatoriamente comprendere tutte le annualità

³⁰ Circolare n. 12/E citata. Sul punto specifico cfr. il paragrafo 9.5.

4.3. *Il versamento dell'imposta sostitutiva e la compilazione del modello di dichiarazione*

La circolare n. 12/E del 21 febbraio scorso dell'Agenzia delle entrate (paragrafo 9.5) fornisce importanti precisazioni a proposito del versamento dell'imposta sostitutiva da effettuarsi entro il giorno 16 maggio 2003. Poiché *“la regolarizzazione delle scritture contabili può considerarsi un'appendice delle dichiarazioni presentate ai sensi dell'art. 9, i relativi adempimenti del contribuente non possono essere trattati e disciplinati diversamente. Si ritiene, pertanto, che l'imposta sostitutiva in esame possa concorrere con le somme dovute ai sensi del citato articolo 9 ai fini dell'eventuale rateazione degli importi complessivamente dovuti”*.

Pertanto se il contribuente, diverso dalla persona fisica, deve versare per il condono tombale 4.000 euro e per l'imposta sostitutiva 10.000 euro, per un totale complessivo di 14.000 euro, la parte eccedente 6.000 euro, e quindi, 8.000 euro, potrà essere rateizzata con le modalità indicate dall'art. 9, comma 12.

I contribuenti che si avvalgono della possibilità di presentare la domanda di definizione ai sensi dell'art. 9, e che evidenziando un'attività in precedenza omessa sono tenuti al versamento della predetta imposta sostitutiva, devono compilare il quadro D del modello di dichiarazione. Non sono pertanto tenuti a tale adempimento sia coloro che regolarizzano le scritture contabili avendo presentato in precedenza la dichiarazione integrativa prevista dall'art. 8, sia i soggetti che avvalendosi delle disposizioni del c.d. condono tombale non fanno emergere attività in precedenza omesse.

Il codice tributo da utilizzare è l'8067 ed il versamento dovrà essere effettuato utilizzando il modello F24. E' ammessa, però, la possibilità di presentare la dichiarazione in forma riservata. In questo caso non dovrà essere utilizzata la delega bancaria ed il contribuente dovrà limitarsi alla compilazione del quadro G, prospetto III. Tale compilazione è necessaria al solo fine di consentire all'operatore bancario la corretta imputazione delle somme da versare, in considerazione della mancata utilizzazione del modello F24.

4.4. *Gli effetti della regolarizzazione*

Gli effetti della regolarizzazione contabile per coloro che hanno aderito al condono tombale, iscrivendo attività in precedenza omesse, e versando l'imposta sostitutiva, possono essere così riassunti:

- i maggiori valori iscritti si considerano riconosciuti ai fini delle imposte dirette e dell'Irap;
- il riconoscimento opera a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002;

- in caso di cessione dell'attività regolarizzata prima di tale periodo viene riconosciuto un credito d'imposta ai fini dell'Irpef o dell'Irpeg pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata.

Al riguardo, si deve innanzitutto segnalare che il "principio di continuità" (paragrafo 3.6) non trova applicazione dell'ambito del condono tombale. La ragione potrà essere agevolmente individuata nell'obbligo di definizione di tutti i periodi d'imposta diversamente da quanto previsto, invece, per la dichiarazione integrativa.

Per quanto riguarda, invece, il differimento del riconoscimento del maggior valore iscritto (in pratica dell'attività regolarizzata) al terzo periodo d'imposta successivo, la disposizione esprime chiaramente una preoccupazione del legislatore. Si è voluto evitare, infatti, che il contribuente faccia emergere un'attività omessa, con il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 6%, e la ceda subito dopo nel periodo d'imposta successivo, con la emergenza di una plusvalenza ridotta. In sostanza, il contribuente avrebbe fatto emergere l'attività omessa al solo scopo di trasferirla a condizioni vantaggiose potendo quantificare il plusvalore prendendo in considerazione il maggior valore emerso. Per questa ragione il legislatore ha ritenuto opportuno differire il riconoscimento del valore dell'attività iscritta. Qui di seguito viene riportato un esempio di regolarizzazione di attività in precedenza omessa³¹:

- macchinario acquistato nel 2001 al costo di 500.000 euro;
- il coefficiente di ammortamento è del 10%³²;
- la regolarizzazione deve essere indicata nel bilancio relativo al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2002.

Si ricorda che l'iscrizione dell'attività deve essere effettuata rispettando i principi civilistici di redazione del bilancio. Deve, quindi, essere applicato l'articolo 2426 del codice civile il quale prevede che il bene in questione sia iscritto al prezzo di acquisto risultante da idonea documentazione tenendo conto, altresì, della residua possibilità di utilizzazione del cespite.

La scrittura contabile di regolarizzazione, da effettuarsi nel corso dell'esercizio 2002, è la seguente:

31 Altro esempio è desumibile dalla recente circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22 del 28 aprile 2003 (c.f.r. punto 6.16). Era stato prospettato il caso di una società che intendeva aderire al condono tombale e iscriverne nel 2002 un credito in precedenza omesso per servizi di competenza del 2001, destinato ad essere incassato nel 2003. Secondo l'Agenzia, l'incasso del credito nel 2003 per un importo pari al valore d'iscrizione non comporta alcuna influenza sul conto economico relativo a tale anno e l'operazione non genera componenti di reddito. Poiché le maggiori attività iscritte e regolarizzate mediante il pagamento del 6% sono riconosciute fiscalmente a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo, l'eventuale perdita su crediti può rilevare fiscalmente solo a decorrere dal periodo suddetto.

32 Per semplicità nell'esempio proposto non si tiene conto della riduzione del coefficiente alla metà nel primo periodo durante il quale viene effettuato l'ammortamento.

Macchinari	a)	Diversi		500.000
		Riserva da condono ex art 8		
		L. 289/2002	450.000	
		Fondo ammortamento	50.000	

- l'imposta sostitutiva deve essere calcolata nella misura del 6% sul valore del bene e cioè su 450.000 euro e, quindi, ammonta a 27.000 euro
- ai fini fiscali il maggior valore di 500.000 euro (costo storico) rileva a decorrere dal 1° gennaio 2005, pertanto, ai fini degli ammortamenti, si determinerà la seguente situazione:

- a) esercizi 2002-2003 e 2004 – le quote di ammortamento assumono rilievo ai soli fini civilistici e pertanto è necessario effettuare in sede di dichiarazione dei redditi le opportune “riprese fiscali”;
- b) esercizi 2005 e successivi – le quote di ammortamento tornano ad essere rilevanti anche sotto il profilo fiscale. Si ritiene che la deduzione fiscale delle quote di ammortamento già considerate in sede civilistica negli esercizi passati (2002-2004) possa essere realizzata in via extracontabile, intervenendo nel Mod. Unico con le apposite variazioni in diminuzione dell'imponibile ai fini IRPEG, al termine dell'ordinario periodo di ammortamento.

Verifichiamo la situazione che viene a determinarsi, invece, se in epoca anteriore alla predetta data (in pratica prima che abbia effetto il riconoscimento del maggior valore), l'imprenditore decida di trasferire l'attività regolarizzata. Si ricordi, però, che il legislatore ha fatto riferimento non solo alle cessioni a titolo oneroso, ma anche alle assegnazioni ai soci, all'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore.

Si ipotizzi la regolarizzazione di un'attività in precedenza omessa e, successivamente, prima che decorra il triennio necessario affinché il maggior valore venga riconosciuto, la cessione della stessa attività al corrispettivo di 600.000 euro. La scrittura contabile della regolarizzazione è la stessa dell'esempio precedente e cioè:

Macchinari	a)	Diversi		500.000
		Riserva da condono ex art 8		
		L. 289/2002	450.000	
		Fondo ammortamento	50.000	

- l'imposta sostitutiva deve essere calcolata nella misura del 6% sul valore del bene e cioè su 450.000 euro e, quindi, ammonta a 27.000 euro.

Al 31 dicembre 2002 vengono rilevati contabilmente gli ammortamenti con la seguente scrittura:

Ammortamento macchinari	a)	F.do ammortamento macchinari		50.000
-------------------------	----	------------------------------	--	--------

- Sarà necessario, però, considerato che il valore iscritto è riconosciuto con decorrenza 1° gennaio 2005 operare, in sede di dichiarazione dei redditi, una variazione in aumento del reddito imponibile di pari importo.
- Il 10 gennaio 2003 il cespite viene alienato per un prezzo pari a 600.000 euro pertanto la rilevazione contabile viene riportata qui di seguito:

Diversi	a) Diversi	
Clienti		600.000
Fondo ammortamento		100.000
	a) Macchinari	500.000
	a) Plusvalenza	200.000

- la plusvalenza civilistica è pari a 200.000 euro;
- la plusvalenza fiscale coincide esattamente con il corrispettivo realizzato a seguito della vendita. Infatti, ai fini della determinazione del plusvalore non viene riconosciuto né il valore di iscrizione in bilancio dell'attività, né i relativi ammortamenti. L'importo da prendere in considerazione è pari a 600.000 euro;
- pertanto è necessario operare in sede di dichiarazione dei redditi una variazione in aumento ammontante a 400.000 euro.

In caso di cessione anticipata, al soggetto che ha effettuato la regolarizzazione è attribuito un credito d'imposta, ai fini Irpef e ai fini Irpeg, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata. A norma dell'art. 55 del TUIR tale credito d'imposta genera un componente positivo irrilevante ai fini fiscali, in quanto conseguito a fronte di un onere, quale l'imposta sostitutiva, indeducibile per espressa previsione del legislatore.

A proposito della decorrenza relativa al riconoscimento del maggior valore dell'attività emersa si ricordi che l'Agenzia delle entrate ha fornito un'importante precisazione a proposito delle rimanenze di merci³³. Infatti, il differimento degli effetti fiscali relativi all'iscrizione delle nuove attività non trova applicazione per i beni oggetto dell'attività d'impresa valutabili e, di fatto valutati, per masse e non a costi specifici. In questo caso, il maggior valore è riconosciuto sin dal periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre del 2002 (o in corso a tale data). La ragione di tale scelta è stata chiaramente spiegata dalla predetta circolare. "la valorizzazione per masse, infatti, rende impossibile seguire le vicende delle attività iscritte, le quali - come si è detto sono normalmente cedute prima del verificarsi degli effetti fiscali della norma".

³³ La precisazione è contenuta nel paragrafo 9.5.

*Art. 14 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289
Regolarizzazione delle scritture contabili*

1. Le società di capitali e gli enti equiparati, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonché le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi d'impresa posseduti, che si avvalgono delle disposizioni di cui all'articolo 8, possono specificare in apposito prospetto i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni stesse; con riguardo ai predetti imponibili, maggiori imponibili o minori perdite non si applicano le disposizioni del comma 4 dell'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e del terzo comma dell'articolo 61 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. Il predetto prospetto è conservato per il periodo previsto dall'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e deve essere esibito o trasmesso su richiesta dell'ufficio competente.
2. Sulla base delle quantità e valori evidenziati ai sensi del comma 1, 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 di imposta in corso a tale data *nonché negli altri libri e registri relativi ai medesimi periodi previsti dalle vigenti disposizioni*. Le quantità e i valori così evidenziati si considerano riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi di imposta successivi, con esclusione dei periodi d'imposta per i quali non è stata presentata la dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, salvo che non siano oggetto di accertamento o rettifica d'ufficio.
3. I soggetti indicati nel comma 1 possono altresì procedere, nei medesimi documenti di cui al comma 2, alla eliminazione delle attività o delle passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi. Dette variazioni non comportano emergenza di componenti positivi o negativi ai fini della determinazione del reddito d'impresa né la deducibilità di quote di ammortamento o accantonamento corrispondenti alla riduzione dei relativi fondi.
4. I soggetti indicati al comma 1, che si sono avvalsi delle disposizioni di cui al *comma 5* dell'articolo 8, possono procedere, nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, alla regolarizzazione contabile, ai sensi dei commi da 1 a 3, delle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001, con le modalità anche dichiarative di cui ai commi 3 e 4 del medesimo articolo 8. Dette attività si considerano riconosciute ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002.

5. I soggetti di cui al comma 1 che si sono avvalsi delle disposizioni di cui all'articolo 9 possono procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili di cui al comma 3 con gli effetti ivi previsti, nonché, nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, alle iscrizioni nell'inventario, nel rendiconto o nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002, ovvero in quelli del periodo di imposta in corso a tale data *nonchè negli altri libri e registri relativi ai medesimi periodi previsti dalle vigenti disposizioni*, di attività in precedenza omesse; in tal caso, sui valori o maggiori valori dei beni iscritti è dovuta *entro il 16 aprile 2003* un'imposta sostitutiva del *6 per cento* dei predetti valori. L'imposta sostitutiva di cui al periodo precedente è dovuta anche con riferimento alle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001 che siano oggetto di regolarizzazione contabile ai sensi del periodo precedente. In tale ultima ipotesi si applicano le modalità dichiarative di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 8. L'imposta sostitutiva del *6 per cento* non è dovuta se i soggetti si sono avvalsi anche della facoltà prevista dal comma 5 dell'articolo 8. I maggiori valori iscritti ai sensi del presente comma si considerano riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dal terzo periodo di imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002, *a condizione che i soggetti si siano avvalsi delle disposizioni di cui all'articolo 9 relativamente alle imposte sui redditi*. L'imposta sostitutiva è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.
6. *Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale e familiare dell'imprenditore delle attività regolarizzate e assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 6 per cento, in data anteriore a quella di inizio del terzo periodo di imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002, al soggetto che ha effettuato la regolarizzazione, è attribuito un credito d'imposta, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata.*