



LA PROGRAMMAZIONE FISCALE

(Legge 23 dicembre 2005, n. 266, finanziaria per il 2006)

Documento n. 4 del 7 marzo 2006

CIRCOLARE

INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
1. LA PROGRAMMAZIONE FISCALE	“	2
1.1. I soggetti (<i>Art. 1, commi 499 e 550</i>)	“	2
1.2. La procedura di perfezionamento	“	4
1.2.1. La proposta (<i>art. 1, commi 499, 501 e 509</i>)	“	4
1.2.2. L'accettazione (<i>art. 1, commi 502 e 503</i>)	“	5
1.3. Gli effetti	“	6
1.3.1. Determinazione preventiva della base imponibile caratteristica (<i>art. 1, commi 502 e 505</i>)	“	7
1.3.2. Vantaggi per il contribuente (<i>art. 1, commi 504 e 505</i>)	“	8
1.3.3. Divergenza tra gli importi dichiarati e quelli programmati (<i>art. 1, commi 506</i>)	“	8
1.3.4. Versamenti in acconto (<i>art. 1, commi 519</i>)	“	9
1.4. La decadenza degli effetti	“	10
1.4.1. Decadenza degli effetti della programmazione (<i>art. 1, comma 509</i>)	“	10
1.4.2. Decadenza dei vantaggi per il contribuente (<i>art. 1, commi 507 e 508</i>)	“	10
2. L'ADEGUAMENTO DEGLI IMPONIBILI PER IL 2003 E 2004	“	12
2.1. I soggetti (<i>Art. 1, commi 499 e 550</i>)	“	12
2.2. La procedura di perfezionamento	“	13
2.2.1. La proposta (<i>art. 1, comma 510</i>)	“	14
2.2.2. L'accettazione (<i>art. 1, comma 513</i>)	“	15
2.3. Gli effetti	“	16
2.3.1. Imposte sui redditi e IRAP (<i>art. 1, commi 511, 512 e 516</i>)	“	16
2.3.2. IVA (<i>art. 1, commi 512 e 516</i>)	“	17
2.3.3. Pagamento delle maggiori imposte dovute (<i>art. 1, commi 513 e 514</i>)	“	17

LA PROGRAMMAZIONE FISCALE

(Legge 23 dicembre 2005, n. 266, finanziaria per il 2006)

Premessa

Già con la legge finanziaria per il 2005 era stata proposta una disciplina di determinazione preventiva degli imponibili fiscali per un triennio futuro (“la pianificazione fiscale concordata”).

Preso atto che tale disciplina non aveva incontrato il favore dei contribuenti, la legge finanziaria per il 2006 ha provveduto ad abrogarla¹ e a sostituirla con altra analoga disciplina, che vuole in sostanza incoraggiare i contribuenti ad avvalersi della possibilità loro offerta. Sono stati aumentati infatti i vantaggi riconosciuti ai contribuenti che, a partire dal triennio 2006/2008, riterranno di aderire alla proposta di “programmazione fiscale” triennale. Agli stessi contribuenti (che abbiano aderito alla programmazione) è data anche la possibilità di “definire” gli imponibili relativi agli anni 2003 e 2004.

Confidando nella liberazione di risorse che conseguirebbe ad un’ampia adesione dei contribuenti, la legge finanziaria per il 2006 ha anche previsto che *“L’Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza programmano l’impiego di maggiore capacità operativa per l’attività di contrasto all’evasione nei confronti dei soggetti per i quali non trova applicazione la programmazione fiscale”*².

La nuova “programmazione fiscale” rappresenta sicuramente un istituto del tutto nuovo, in quanto dà la possibilità ai contribuenti di predeterminare il proprio imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini IRAP e ai fini IVA, con effetti tributari del tutto speciali rispetto a quelli previsti normalmente nel rapporto tributario.

La disciplina stabilita dalla legge non può però considerarsi ancora completa. Debbono essere ancora conosciuti aspetti fondamentali, indispensabili per le valutazioni di convenienza che potranno fare i contribuenti, e i professionisti che li assistono: innanzi tutto, le categorie di contribuenti ai quali verrà proposta la programmazione fiscale. E’ previsto infatti che, con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, *“potranno essere individuate le categorie di contribuenti nei cui riguardi, progressivamente, nel corso del triennio, troverà applicazione la programmazione fiscale”*; in secondo luogo, i criteri di determinazione degli imponibili da programmare per il triennio

¹ Cfr. art. 1, comma 519, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

² Cfr. art. 1, comma 520, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

futuro. Sempre con decreto del Ministro, dovranno essere approvate le note metodologiche per la formulazione delle proposte di programmazione.

La presente circolare fornisce una prima illustrazione della materia, distinguendo la disciplina della nuova "programmazione fiscale" da quella di adeguamento degli imponibili per il 2003 e 2004. Si è tenuto conto anche dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la recente circolare n. 6 del 13 febbraio 2006.

1. LA PROGRAMMAZIONE FISCALE

Dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2006 è introdotto "a regime" l'istituto della programmazione fiscale, con il quale si dà ad imprenditori e professionisti la possibilità di predeterminare, per un triennio futuro, la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP.

Il particolare effetto di "anticipata determinazione" è conseguito sulla base di una proposta formulata dall'Agenzia delle entrate al singolo contribuente – fondata innanzi tutto sulle risultanze degli studi di settore o dei parametri per l'anno 2004 – e di una corrispondente accettazione del contribuente interessato.

Il primo triennio di applicazione dell'istituto è quello 2006/2008.

1.1. I soggetti (Art. 1, commi 499 e 550)

I contribuenti che possono accedere all'istituto, e che conseguentemente saranno destinatari della proposta di programmazione, sono:

- i titolari di reddito d'impresa
- gli esercenti arti e professioni

ai quali si applicano gli studi di settore o parametri per l'anno 2004³.

Per espressa previsione di legge, tra i contribuenti interessati, vanno comprese anche le società in liquidazione. Considerato che la messa in liquidazione dell'impresa o della società costituisce causa di inapplicabilità degli studi di settore o dei parametri, si ritiene che, per il primo triennio 2006/2008, la programmazione fiscale possa operare per le società che siano in liquidazione al 1° gennaio 2006, ma ancora operative nell'anno 2004 (anno per il quale devono necessariamente risultare applicati gli studi di settore o i parametri).

³ Più precisamente, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

Per le società in liquidazione la programmazione vale per un triennio o fino alla chiusura della liquidazione, se di durata inferiore.

Non sono ammessi alla programmazione fiscale i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni:

- per i quali sussistano cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore o dei parametri per l'anno 2004⁴;
- che svolgano dal 1° gennaio 2005 un'attività diversa da quella esercitata nell'anno 2004;
- che abbiano omesso di dichiarare il reddito derivante dall'attività svolta nell'anno 2004⁵ o che abbiano presentato per tale periodo d'imposta una dichiarazione dei redditi o IRAP con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta di programmazione fiscale (e quindi anche se abbiano omesso la sola dichiarazione IRAP);
- che abbiano omesso di presentare la dichiarazione ai fini IVA per il periodo d'imposta 2004 o che abbiano presentato per tale annualità una dichiarazione con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta di programmazione fiscale;
- che abbiano omesso di comunicare i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri per l'anno 2004⁶.

Si ritiene che la presentazione di una dichiarazione integrativa⁷ per l'anno 2004 (presentata in data anteriore alla comunicazione della proposta di programmazione) non sia ostativa all'applicazione della programmazione fiscale, perché trattasi di situazione non considerata tra le cause di esclusione soggettiva di cui si è detto⁸. Sarebbe però necessaria in proposito una specifica disciplina per il caso in cui i dati ed elementi desumibili dalla dichiarazione integrativa non siano stati presi a base per la formulazione della proposta (in quanto non ancora acquisiti al sistema dell'anagrafe tributaria al momento della formulazione della proposta).

Per la chiara formulazione della norma, l'istituto della programmazione fiscale si applica anche ai professionisti (per i quali non sussistano le cause di esclusione sopra menzionate). Non dovrebbe infatti essere rilevante che, per l'anno di riferimento 2004 relativo al primo triennio, gli studi di settore per i professionisti sono stati soltanto "sperimentali" o "monitorati"⁹.

⁴ Più precisamente, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

⁵ Più precisamente, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

⁶ Più precisamente, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

⁷ Ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

⁸ Nell'ipotesi prospettata potrebbe rimanere preclusa la proposta di adeguamento dei redditi e base imponibile IRAP per lo stesso anno 2004 (vedi successivo paragrafo 2.1.).

⁹ Una conferma circa l'immediata applicazione della programmazione anche ai professionisti si potrà avere con l'emanazione del previsto decreto del Ministro dell'economia (vedi paragrafo 1.2.1.).

1.2. La procedura di perfezionamento

La programmazione fiscale si perfeziona, per ciascun triennio, attraverso:

- una proposta dell’Agenzia delle entrate comunicata al singolo contribuente;
- un’accettazione facoltativa del contribuente interpellato.

1.2.1. La proposta

(art. 1, commi 499, 501 e 509)

La proposta individuale di programmazione, che è formulata dall’Agenzia delle entrate, riguarda gli importi che individuano per un triennio “*la base imponibile caratteristica*” dell’attività svolta dal contribuente, esclusi gli eventuali componenti positivi o negativi di reddito di carattere straordinario, da assumere ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP.

La proposta è formulata sulla base di elaborazioni operate dall’anagrafe tributaria, tenendo conto:

- delle risultanze dell’applicazione degli studi di settore e dei parametri;
- dei dati sull’andamento dell’economia nazionale per distinti settori economici di attività;
- della coerenza dei componenti negativi di reddito;
- e di ogni altra informazione disponibile riferibile al contribuente.

Le note metodologiche per la formulazione della proposta di programmazione saranno approvate con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze (comma 509). Pertanto, allo stato, non è possibile fare alcuna previsione circa i criteri che di fatto potranno essere adottati. La circostanza che l’istituto della programmazione fiscale dovrebbe consentire all’erario un gettito aggiuntivo può far presumere che gli importi proposti saranno in qualche misura superiori a quelli che sarebbero derivati dalla mera applicazione degli studi di settore o parametri.

La proposta sarà inviata ai titolari di reddito d’impresa e agli esercenti arti e professioni, ai quali si applicano gli studi di settore o parametri per l’anno 2004, e per i quali non sussistano cause ostative (vedi paragrafo 1.1.). Va però tenuto presente che la proposta potrebbe essere formulata soltanto per alcune categorie di contribuenti, rinviandosi nel tempo la comunicazione della proposta per altre categorie. Infatti, “*con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze è possibile individuare le singole categorie di contribuenti nei cui riguardi progressivamente, nel corso del triennio, decorre l’applicazione della programmazione fiscale*” (comma 509)¹⁰.

¹⁰ Ove il Ministro si avvarrà di tale possibilità, per i contribuenti nei cui confronti la programmazione fiscale opererà da periodi d’imposta successivi al 2006, dovranno essere rideterminati i periodi d’imposta del triennio interessato alla programmazione fiscale (comma 509).

In ogni caso i contribuenti interessati (che potrebbero essere anche quelli appartenenti a singole categorie individuate) non devono assumere nessuna iniziativa, in quanto le proposte saranno comunicate d'ufficio.

Se questa è la regola, essa non vale per i contribuenti ai quali entro il 31 dicembre 2005 siano stati notificati:

- processi verbali di constatazione con esito positivo¹¹;
- avvisi di accertamento o rettifica;
- inviti al contraddittorio di cui all'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP o dell'IVA, relativi all'anno 2004¹².

In questo caso, l'Agenzia delle entrate non comunicherà alcuna proposta, se non a richiesta dello stesso contribuente. Questi pertanto, se lo vorrà, dovrà assumere l'iniziativa di richiederne la formulazione all'ufficio finanziario competente. Va da sé che la proposta così formulata dagli uffici terrà conto degli elementi ulteriori di valutazione desumibili dagli atti notificati di cui si è detto.

Da questa ultima disciplina si desume che l'attività di verifica in corso, che non si sia concretizzata in uno dei provvedimenti citati, non è di impedimento alla formulazione della proposta di programmazione. Lo stesso vale per gli eventuali processi verbali, avvisi di rettifica o inviti al contraddittorio relativi a periodi d'imposta diversi dal 2004 (ad esempio, 2003).

Non è previsto un termine di comunicazione della proposta dell'Agenzia. La circostanza che (per il primo triennio 2006/2008) l'accettazione debba essere comunicata entro il 16 ottobre 2006 fa presumere che le proposte verranno comunicate in tempo utile in modo da lasciare ai contribuenti un congruo lasso di tempo per la valutazione circa la convenienza ad accettare.

Le modalità di invio delle proposte, anche in via telematica, direttamente al contribuente ovvero per il tramite degli intermediari (di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), nonché le modalità di adesione ancora non si conoscono. Saranno definite con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (comma 509).

1.2.2. *L'accettazione* (art. 1, commi 502 e 503)

L'accettazione del contribuente deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate entro il 16 ottobre 2006.

¹¹ Redatti a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, ai sensi degli artt. 33 D.P.R. n. 600/1973 e 52 D.P.R. n. 633/1972.

¹² Più precisamente, relativi al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

Sempre nello stesso termine del 16 ottobre 2006, la proposta di programmazione può altresì essere definita in contraddittorio con il competente ufficio dell'Agenzia – anche con l'assistenza degli intermediari abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni in via telematica¹³ - esclusivamente nel caso in cui il contribuente sia in grado di documentare la non correttezza dei dati contabili e strutturali presi a base per la formulazione della proposta.

In altri termini, il contribuente che abbia ricevuto la proposta ha due possibilità:

- la mera accettazione degli importi proposti dall'Agenzia;
- la definizione della programmazione fiscale sulla base di importi diversi da quelli proposti dall'Agenzia, in contraddittorio con il competente ufficio, ma solo nel caso in cui lo stesso contribuente sia in grado di produrre dei documenti che dimostrino l'evidente infondatezza della proposta, per la presenza di dati contabili e/o di elementi strutturali, relativi all'attività svolta, divergenti rispetto a quelli considerati al momento della formulazione della proposta.

Anche le modalità di adesione saranno definite con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (comma 509).

1.3. *Gli effetti*

E' bene chiarire subito che il perfezionamento della programmazione fiscale, con l'accettazione del contribuente interessato, non modifica gli obblighi formali e sostanziali che fanno carico al contribuente, sulla base delle disposizioni che regolano i singoli tributi, per il triennio della programmazione (e quindi anche per il primo triennio 2006/2008).

Ai fini delle imposte sui redditi, il contribuente è obbligato a tenere regolarmente le scritture contabili e a dichiarare i ricavi o compensi e i redditi nella misura effettivamente conseguita. Altrettanto vale ai fini IRAP.

Ai fini IVA, il contribuente è obbligato ad assolvere ordinariamente a tutti gli obblighi formali e sostanziali previsti dal D.P.R. n. 633/1972.

Nella stessa logica, il perfezionamento della programmazione fiscale, con l'accettazione del contribuente interessato, non modifica i poteri che gli uffici finanziari hanno di controllare gli adempimenti dei contribuenti e le dichiarazioni presentate.

Il perfezionamento della programmazione fiscale produce invece i seguenti effetti:

- a) determina la *definizione preventiva* della base imponibile caratteristica¹⁴ dell'attività svolta per un triennio (che in sede di prima applicazione è il triennio 2006/2008) ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP;

¹³ Di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

¹⁴ Esclusi gli eventuali componenti positivi o negativi di reddito di carattere straordinario.

b) e, come contropartita, comporta una riduzione dell'imposizione fiscale (imposte sui redditi e IRAP) e contributiva per gli importi dichiarati eccedenti la base imponibile programmata, nonché talune limitazioni ai poteri di accertamento degli uffici finanziari.

1.3.1. *Determinazione preventiva della base imponibile caratteristica*
(art. 1, commi 502 e 505)

Fermo restando l'obbligo di dichiarare i ricavi o i compensi e i redditi nella misura effettivamente conseguita per ciascun anno del triennio, e fermi rimanendo gli obblighi IVA, il contribuente che abbia aderito alla proposta di programmazione:

- assume l'impegno (derogabile solo nelle ipotesi di documentati accadimenti straordinari e imprevedibili) a dichiarare la base imponibile caratteristica dell'attività svolta, ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP, in una misura non inferiore a quella programmata (deve dichiarare la base imponibile eventualmente conseguita in misura superiore; non può dichiarare la base imponibile in misura inferiore a quella programmata);
- poiché la osservanza dell'impegno potrebbe rendere necessaria la integrazione degli elementi contabilizzati, in tal caso assume anche l'impegno, ai fini dell'IVA, ad integrare conseguentemente i ricavi o compensi contabilizzati.

All'ammontare degli eventuali maggiori ricavi o compensi da dichiarare rispetto a quelli risultanti dalle scritture contabili si applica – tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali – l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili ed il volume di affari dichiarato.

Ove dalle scritture contabili risultino ricavi o compensi e redditi inferiori agli importi programmati, il contribuente è tenuto ad integrarli fino al minimo programmato, pena l'emissione di un avviso di accertamento parziale per la differenza (salve le ipotesi di documentati accadimenti straordinari e imprevedibili) (comma 506)¹⁵.

Quanto riferito vale, *"ferma restando la congruità dei ricavi o dei compensi ai dati risultanti dagli studi di settore o dei parametri per ciascun periodo di imposta"* (comma 502). Si ritiene che con questo inciso la norma abbia voluto affermare l'obbligo ulteriore del contribuente – per tutte e tre le annualità programmate¹⁶ - di adeguarsi in dichiarazione non soltanto alla base imponibile programmata, e ai conseguenti ricavi o compensi (anche quando dalle scritture contabili risulti una base imponibile, nonché ricavi o compensi, in misura inferiore), ma anche ai dati risultanti dagli studi di settore o parametri, quando questi dati siano superiori agli importi programmati¹⁷.

¹⁵ Vedi successivo paragrafo 1.3.3.

¹⁶ Perde così rilievo la regola del "2 su 3", vigente per alcuni contribuenti in relazione agli studi di settore, regola in base alla quale l'ufficio può procedere ad accertamento solo se il contribuente non è risultato congruo in almeno due periodi d'imposta nell'ambito del triennio considerato.

¹⁷ Una conferma in questo senso si desume dalla disposizione che impone all'Agenzia di procedere ad accertamento parziale sia *"in caso di divergenza tra gli importi risultanti dalle dichiarazioni e quelli oggetto di programmazione"*, sia *"nel caso di mancato adeguamento alle risultanze degli studi di settore o dei parametri"* (comma 506).

1.3.2. *Vantaggi per il contribuente*
(art. 1, commi 504 e 505)

Con il perfezionamento della programmazione, per il triennio oggetto di programmazione, il contribuente acquisisce i seguenti vantaggi:

- a) ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP, all'amministrazione finanziaria è inibito ogni potere di rettificare (art. 39 del D.P.R. n. 600/1973) le dichiarazioni relative al medesimo triennio.
Ai fini IVA, all'amministrazione finanziaria è inibito il potere di procedere ad accertamento con metodi induttivi (accertamento analitico-induttivo; accertamento induttivo) (art. 54, secondo comma, secondo periodo, e art. 55, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972);
- b) le aliquote marginali dell'imposta sul reddito (esclusa quella del 23%) e l'aliquota IRES sono ridotte di 4 punti percentuali, per la sola parte del reddito dichiarato eccedente quello programmato. Si ritiene che il beneficio della riduzione del 4% dell'imposta sul reddito operi per tutte le aliquote marginali applicabili alla eccedenza di reddito dichiarato (e non solo su quella più elevata). Nella eccedenza di reddito dichiarato, tassabile ad aliquote ridotte, deve ritenersi compreso anche l'eventuale maggior reddito dichiarato conseguente all'adeguamento agli studi di settore o parametri;
- c) i contributi previdenziali si applicano esclusivamente per la parte di reddito programmata¹⁸;
- d) anche l'IRAP si applica esclusivamente per la parte di base imponibile programmata.

1.3.3. *Divergenza tra gli importi dichiarati e quelli programmati*
(art. 1, commi 506)

L'impegno assunto dal contribuente con l'accettazione della proposta di programmazione escluderebbe che le dichiarazioni presentate per il triennio considerato non riflettano le basi imponibili programmate.

Ed infatti, in caso di divergenza tra gli importi risultanti dalle dichiarazioni e quelli oggetto di programmazione (per uno o più periodi d'imposta compresi nel triennio), l'Agenzia delle entrate procede ad accertamento parziale:

- sia ai fini delle imposte sul reddito e IRAP, sulla base degli imponibili oggetto della programmazione;
- sia ai fini IVA, in ragione del volume di affari corrispondente ai ricavi o compensi caratteristici a base della stessa programmazione.

¹⁸ E' fatto salvo il minimale reddituale previsto a fini contributivi. Restano altresì salve le prerogative degli enti previdenziali di diritto privato (ad esempio, la Cassa nazionale di previdenza dei ragionieri), nonché la facoltà di effettuare i versamenti su base volontaria (comma 504, lett. c).

L'accertamento parziale può essere evitato soltanto nel caso in cui la divergenza sia una conseguenza di accadimenti straordinari e imprevedibili e sempre che il contribuente sia in grado di fornirne una convincente documentazione. In tal caso, la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP e il volume d'affari ai fini IVA dovranno essere definiti mediante l'ordinario procedimento di accertamento con adesione¹⁹.

Va sottolineato che l'eventuale divergenza tra gli importi dichiarati e quelli oggetto di programmazione non comporta alcuna decadenza degli effetti che conseguono al perfezionamento della programmazione (neanche per l'anno o gli anni per i quali si è verificata la divergenza). Tale decadenza si verifica infatti soltanto nei casi previsti dalla legge (vedi successivo paragrafo 1.4).

Ne deriva che, se è vero che la riduzione fiscale e contributiva per gli importi dichiarati in eccedenza è evidentemente persa, rimane invece ferma per gli uffici la limitazione ai loro poteri di rettificare le dichiarazioni (cfr. paragrafo 1.3.). Il solo potere di rettifica che hanno gli uffici è quello di procedere ad accertamento parziale per la differenza dichiarata in meno rispetto a quanto programmato. Il procedimento di accertamento con adesione, nel caso di "*documentati accadimenti straordinari e imprevedibili*", ha per oggetto soltanto questo accertamento parziale²⁰.

La divergenza tra importi dichiarati e quelli oggetto di programmazione fiscale va comunicata nella dichiarazione presentata ai fini delle imposte sui redditi.

La stessa disciplina esposta nel presente paragrafo si applica anche nel caso di mancato adeguamento alle risultanze degli studi di settore o dei parametri (vedi paragrafo 1.3.1.):

- il contribuente è obbligato a comunicare la divergenza nella dichiarazione presentata ai fini delle imposte sui redditi;
- l'ufficio procede ad accertamento parziale, salve le ipotesi di documentati accadimenti straordinari e imprevedibili.

1.3.4. *Versamenti in acconto* (art. 1, commi 519)

I contribuenti che si avvalgono dell'istituto della programmazione fiscale devono effettuare i versamenti d'acconto – ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA – in base alle imposte dovute per il medesimo periodo d'imposta, tenendo conto della maggiore base imponibile derivante dalla programmazione.

¹⁹ Previsto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

²⁰ Resta fermo però, come già detto, che il perfezionamento della programmazione fiscale, con l'accettazione del contribuente interessato, non modifica i poteri che gli uffici finanziari hanno di controllare gli adempimenti dei contribuenti e le dichiarazioni presentate.

Ciò vale anche per i versamenti d'acconto relativi all'esercizio 2006, primo anno di applicazione per il primo triennio: i versamenti di acconto dovranno essere effettuati tenendo conto delle imposte dovute per lo stesso anno 2006, quali risultano dalla programmazione fiscale accettata. Considerato poi che l'accettazione della proposta di programmazione potrà avvenire entro il 16 ottobre 2006, il maggiore acconto dovuto per il 2006 dovrà essere versato in occasione del secondo versamento di acconto, da effettuare entro il mese di novembre 2006.

1.4. La decadenza degli effetti

Gli effetti della programmazione fiscale perfezionata possono venire meno, in tutto o in parte.

1.4.1. Decadenza degli effetti della programmazione (art. 1, comma 509)

L'integrale decadenza degli effetti della programmazione fiscale (e, dunque, l'impegno del contribuente a pagare le imposte sugli imponibili programmati ed il diritto dello stesso a godere dei benefici conseguenti all'accordo) si produce nel caso in cui l'attività effettivamente esercitata dal contribuente vari nel corso del triennio (si cessa un'attività per iniziarne un'altra non omogenea).

La cessazione degli effetti si produce dal periodo di imposta nel corso del quale si è verificata la variazione.

Sulla base dello stesso principio si ritiene che, a maggior ragione, gli effetti della programmazione fiscale vengano meno nel caso in cui l'attività effettivamente esercitata dal contribuente cessi del tutto nel corso del triennio (senza che venga iniziata un'altra attività). Si ritiene altresì che l'apertura della fase di liquidazione sia assimilabile alla cessazione dell'attività²¹.

1.4.2. Decadenza dei vantaggi per il contribuente (art. 1, commi 507 e 508)

Proprio perché i contribuenti che abbiano aderito alla programmazione fiscale continuano ad essere soggetti agli ordinari adempimenti e obblighi di dichiarazione e gli uffici conservano i loro abituali poteri di controllo, è previsto che i vantaggi riconosciuti ai medesimi contribuenti vengano meno quando risulti che essi non hanno correttamente osservato i propri obblighi tributari (la cessazione degli effetti è parziale in quanto rimane fermo l'obbligo per il contribuente di dichiarare gli importi programmati).

La norma fa in proposito una serie di distinzioni:

²¹ Vedi in questo senso la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5 del 4 febbraio 2004, paragrafo 2.5..

a) nei casi in cui, a seguito di controlli e segnalazioni, siano constatate, per il periodo d'imposta 2004, condotte che integrano fattispecie di reato²², si produce una totale decadenza degli effetti favorevoli al contribuente: gli uffici recuperano integralmente i loro poteri di rettifica delle dichiarazioni, sia ai fini delle imposte sul reddito, sia ai fini IVA; i contribuenti perdono i benefici fiscali e previdenziali per la parte di base imponibile dichiarata superiore a quella programmata.

Si sottolinea che è sufficiente la mera constatazione di una condotta riconducibile ad una fattispecie di reato (occorre un verbale di constatazione): non è necessario l'inizio dell'azione penale;

b) una analoga totale decadenza degli effetti favorevoli al contribuente si produce nei casi in cui, a seguito di controlli e segnalazioni, emergano dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente, qualora presi a base per la formulazione della proposta di programmazione fiscale.

La decadenza degli effetti favorevoli non si verifica qualora la difformità dei dati ed elementi sia di scarsa entità, tale da determinare una variazione degli importi proposti nei limiti del 5% degli stessi, fermi restando la maggiore imposta comunque dovuta nonché i relativi interessi.

Lo stesso vale, si ritiene, per il caso in cui il contribuente (si sia avvalso o meno dell'adeguamento degli imponibili per l'anno 2004) successivamente all'accettazione della programmazione abbia presentato una dichiarazione integrativa per l'anno 2004, in quanto nella fattispecie gli elementi difformi da quelli inizialmente comunicati non emergono "a seguito di controlli o segnalazioni";

c) una decadenza degli effetti favorevoli si verifica anche:

- se il reddito dichiarato differisce da quello effettivamente conseguito;
- se non siano stati adempiuti gli obblighi sostanziali previsti ai fini IVA dal D.P.R. n. 633/1972. Secondo l'Agenzia delle entrate, non è riconducibile a questa previsione il caso del contribuente che abbia assolto uno o più obblighi sostanziali attraverso il ricorso al ravvedimento operoso (circolare Agenzia delle entrate n. 6 del 13 febbraio 2006);
- se il contribuente non abbia regolarmente tenuto le scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi.

Al verificarsi di tali situazioni, gli uffici finanziari recuperano il loro potere di rettifica delle dichiarazioni sia con il metodo analitico, sia con il metodo induttivo. Rimane invece sempre preclusa la possibilità di procedere con il metodo analitico-induttivo (vale a dire avvalendosi di presunzioni con riferimento a specifiche componenti di reddito od operazioni IVA). I contribuenti perdono i vantaggi fiscali e previdenziali per la parte di base imponibile dichiarata superiore a quella programmata.

²² Di cui agli articoli da 2 a 5, 8, 10 e 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Disciplina dei reati in materia di imposta sui redditi e sul valore aggiunto). Le fattispecie di reato rilevanti sono:

- la presentazione di dichiarazioni fraudolente ovvero infedeli;
- l'omessa dichiarazione;
- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- l'occultamento o la distruzione di documenti contabili;
- la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Si ritiene che, per tutti i casi sopra menzionati (*a, b e c*), la cessazione degli effetti favorevoli al contribuente si produca limitatamente al periodo d'imposta per il quale, a seguito di controlli o verifiche, sia stata constatata la inosservanza degli obblighi tributari. Pertanto, per fare un esempio, se risulti che il contribuente non abbia tenuto regolarmente le scritture contabili per un solo periodo d'imposta, gli effetti della programmazione fiscale rimangono fermi per gli altri due anni del triennio.

La decadenza dei vantaggi per il contribuente non comporta la decadenza degli effetti della programmazione, in quanto il contribuente rimane comunque vincolato a dichiarare le basi imponibili programmate (e i conseguenti ricavi o compensi).

2. L'ADEGUAMENTO DEGLI IMPONIBILI PER IL 2003 E 2004

Ai contribuenti destinatari delle proposte di programmazione (vedi paragrafo 1.1.) l'Agenzia delle entrate formula altresì una proposta di adeguamento degli imponibili relativi agli anni 2003 e 2004²³, sia per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, sia per l'IRAP.

2.1. *I soggetti* (Art. 1, commi 499 e 550)

I contribuenti che si vedranno proposto l'adeguamento degli imponibili per il 2003 e 2004 sono gli stessi ai quali verrà comunicata la proposta di programmazione fiscale. In altri termini, una volta che sarà stato chiarito²⁴ se l'applicazione della programmazione fiscale debba riguardare tutti i titolari di reddito d'impresa e tutti i professionisti ovvero singole categorie di contribuenti, l'Agenzia delle entrate provvederà a formulare a tutti i contribuenti interessati due proposte: una di programmazione fiscale, l'altra di adeguamento degli imponibili per il 2003 e 2004.

Tra i soggetti destinatari della proposta di adeguamento vanno pertanto comprese anche le società di persone, per le quali qualche dubbio nasce circa le modalità di versamento delle maggiori imposte dovute (vedi successivo paragrafo 2.3.1.).

Se questo vale in via di principio, va però tenuto conto che la proposta di adeguamento non sarà inviata ai contribuenti:

- per i quali sussistano cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore o dei parametri per gli anni 2003 e 2004²⁵;

²³ Più precisamente, relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004, per i quali le dichiarazioni siano state presentate entro il 31 ottobre 2005.

²⁴ Con la eventuale emanazione del previsto decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

²⁵ Più precisamente, per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004.

- che non erano in attività in uno degli anni 2003 e 2004²⁶;
- che hanno omesso di dichiarare il reddito derivante dall'attività svolta negli anni 2003 e 2004²⁷ o che hanno presentato per tali periodi d'imposta una dichiarazione dei redditi o IRAP con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta di adeguamento degli imponibili;
- che hanno omesso di presentare la dichiarazione ai fini IVA per gli anni 2003 e 2004 o che hanno presentato per tali annualità una dichiarazione con dati insufficienti per l'elaborazione della proposta di adeguamento degli imponibili;
- che hanno omesso di comunicare i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o dei parametri per gli anni 2003 e 2004²⁸;
- nei cui confronti siano state constatate, entro il 31 dicembre 2005²⁹, per gli anni 2003 e 2004, condotte che integrano fattispecie di reato³⁰.

Si ritiene che la presentazione di una dichiarazione integrativa³¹ per l'anno 2003 o per l'anno 2004 non sia ostativa alla proposta di adeguamento, sempre che le dichiarazioni integrative siano state presentate entro il 31 ottobre 2005 (cfr. comma 510). Non risulta chiaro il trattamento da riservare alle dichiarazioni integrative presentate in data successiva. Una soluzione potrebbe essere quella di considerarle irrilevanti ai fini della proposta di adeguamento. L'interpretazione dovrebbe essere confermata dall'Agenzia.

2.2. La procedura di perfezionamento

L'adeguamento degli imponibili per il 2003 e 2004 si realizza attraverso una procedura sostanzialmente analoga a quella prevista per la programmazione fiscale:

- a) una proposta dell'Agenzia delle entrate comunicata al singolo contribuente;
- b) un'accettazione facoltativa del contribuente interpellato.

²⁶ Più precisamente, per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004.

²⁷ Più precisamente, per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004.

²⁸ Più precisamente, per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004.

²⁹ La norma prevede "entro il 31 dicembre antecedente il primo anno di applicazione" della programmazione fiscale. Non è chiaro se essa faccia riferimento al solo 31 dicembre 2005 (primo anno di applicazione per il triennio 2006/2008) o anche al 31 dicembre 2006 (primo anno di applicazione per il triennio 2007/2009) e così via per gli anni successivi.

Considerato che l'istituto della programmazione è introdotto a regime e che esso potrebbe essere applicato progressivamente per singole categorie di contribuenti, sembra preferibile interpretare la disposizione in quest'ultimo senso.

³⁰ Di cui agli articoli da 2 a 5, 8, 10 e 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Disciplina dei reati in materia di imposta sui redditi e sul valore aggiunto). Le fattispecie di reato rilevanti sono:

- la presentazione di dichiarazioni fraudolente ovvero infedeli;
- l'omessa dichiarazione;
- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- l'occultamento o la distruzione di documenti contabili;
- la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

³¹ Ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

2.2.1. *La proposta*
(art. 1, comma 510)

La proposta di adeguamento degli imponibili relativi agli anni 2003 e 2004³², sia per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, sia per l'IRAP, è formulata sulla base di maggiori ricavi o compensi determinati con criteri analoghi a quelli adottati per la formulazione delle proposte di programmazione.

In altri termini, i maggiori ricavi o compensi sono determinati sulla base di elaborazioni effettuate dall'anagrafe tributaria, tenendo conto:

- delle risultanze dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri;
- dei dati sull'andamento dell'economia nazionale per distinti settori economici di attività;
- della coerenza dei componenti negativi di reddito;
- e di ogni altra informazione disponibile riferibile al contribuente.

Va tenuto presente tuttavia che, per ciascun periodo d'imposta 2003 e 2004, gli importi calcolati a titolo di maggiore ricavo o compenso non possono essere inferiori:

- a 3.000 euro per le società di capitali;
- a 1.500 euro per gli altri soggetti.

Anche per le proposte di adeguamento i contribuenti interessati non devono assumere nessuna iniziativa, in quanto anche queste proposte saranno comunicate d'ufficio.

Circa il termine di comunicazione della proposta dell'Agenzia, vale quanto già detto a proposito della proposta di programmazione: presumibilmente le proposte (di programmazione e di adeguamento) verranno comunicate in tempo utile in modo da lasciare ai contribuenti un congruo lasso di tempo per la valutazione circa la convenienza ad accettare, rispetto al termine ultimo del 16 ottobre 2006 (entro il quale devono essere versate le imposte conseguenti all'accettazione della proposta di adeguamento).

Un discorso a parte va fatto per i contribuenti ai quali, entro il 31 dicembre 2005³³, siano stati notificati:

- processi verbali di constatazione con esito positivo;
- avvisi di accertamento o rettifica;
- inviti al contraddittorio di cui all'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218

³² Più precisamente, relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004, per i quali le dichiarazioni siano state presentate entro il 31 ottobre 2005.

³³ La norma prevede "entro il 31 dicembre antecedente il primo anno di applicazione" della programmazione fiscale. Non è chiaro se essa faccia riferimento al solo 31 dicembre 2005 (primo anno di applicazione per il triennio 2006/2008) o anche al 31 dicembre 2006 (primo anno di applicazione per il triennio 2007/2009) e così via per gli anni successivi.

Considerato che l'istituto della programmazione è introdotto a regime e che esso potrebbe essere applicato progressivamente per singole categorie di contribuenti, sembra preferibile interpretare la disposizione in quest'ultimo senso.

ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP o dell'IVA, relativi all'anno 2004³⁴.

Si è già detto che, in questo caso, l'Agenzia delle entrate non notificherà d'ufficio alcuna proposta di programmazione (vedi paragrafo 1.2.1.). Una proposta di programmazione verrà formulata solo ai contribuenti che ne facciano esplicita richiesta (comma 502), e la proposta sarà necessariamente influenzata dagli elementi di valutazione desumibili dagli atti già notificati.

Ebbene, i contribuenti di cui trattasi dovrebbero pure vedersi offerta una proposta di adeguamento degli imponibili 2003 e 2004, per il necessario collegamento desumibile dalla norma tra la proposta di programmazione e la proposta di adeguamento 2003/2004.

Infatti, la notifica entro il 31 dicembre 2005 degli atti di accertamento sopra menzionati non costituisce di per sé causa ostativa della speciale procedura di adeguamento³⁵, ma "comporta l'integrale applicabilità delle disposizioni di cui al citato D.Lgs. n. 218 del 1997". Secondo l'Agenzia delle entrate, tale richiamo deve intendersi nel senso che, qualora il contribuente ritenga di aderire alla proposta di adeguamento anche per lo stesso periodo d'imposta oggetto di uno degli atti sopra indicati, dovrà preliminarmente definire l'atto notificato (circolare Agenzia delle entrate n. 6 del 13 febbraio 2006).

2.2.2. *L'accettazione* (art. 1, comma 513)

L'accettazione della proposta di adeguamento 2003/2004 è riservata ai soli contribuenti che abbiano aderito alla proposta di programmazione: se non si accetta la proposta di programmazione non si possono definire le annualità 2003/2004.

L'accettazione della proposta di adeguamento non deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate. L'accettazione si perfeziona con il solo fatto di procedere al versamento entro il 16 ottobre 2006³⁶ delle maggiori imposte dovute conseguenti all'adeguamento.

Nonostante che la proposta di adeguamento sia relativa a due annualità, l'accettazione può essere riferita a una sola delle due annualità. In tal caso, gli effetti dell'adeguamento concordato si producono con riferimento alla sola annualità per la quale è stata espressa adesione alla proposta (circolare Agenzia delle entrate n. 6 del 13 febbraio 2006).

³⁴ Più precisamente, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004.

³⁵ Le cause ostative sono soltanto quelle menzionate dal comma 518.

³⁶ La norma prevede "entro il 16 ottobre del primo anno di applicazione" della programmazione fiscale. Non è chiaro se essa faccia riferimento al solo 16 ottobre 2006 (primo anno di applicazione per il triennio 2006/2008) o anche al 16 ottobre 2007 (primo anno di applicazione per il triennio 2007/2009) e così via per gli anni successivi.

Considerato che l'istituto della programmazione è introdotto a regime e che esso potrebbe essere applicato progressivamente per singole categorie di contribuenti, sembra preferibile interpretare la disposizione in quest'ultimo senso.

2.3. Gli effetti

Anche se l'accettazione della proposta di adeguamento dà luogo ad una forma di definizione degli imponibili relativi agli anni 2003 e 2004³⁷, sia per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, sia per l'IRAP, va sottolineato che detta definizione non ha la portata della definizione che normalmente conseguente ad un "condono" ma produce i più limitati effetti propri delle definizioni a seguito di un procedimento di accertamento con adesione.

"Il perfezionamento dell'adeguamentorende applicabili le disposizioni di cui all'art. 2, comma 4, lettera a), del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218" (comma 515). Pertanto, se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50% del reddito definito (e comunque non inferiore a 78.000 euro circa) non è preclusa l'ulteriore azione accertatrice degli uffici, ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA.

La definizione conseguente all'adeguamento 2003/2004 comporta tuttavia un carico tributario ridotto, sia pure con la irrilevanza delle perdite fiscali e dei crediti IVA. Sulle maggiori imposte non si applicano sanzioni e interessi. E' opportuno in proposito distinguere:

2.3.1. Imposte sui redditi e IRAP (art. 1, commi 511, 512 e 516)

I maggiori redditi d'impresa o di lavoro autonomo e la maggiore base imponibile IRAP conseguenti alla proposta di adeguamento accettata sono assoggettati ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'IRAP nelle seguenti misure:

- 28% per le società di capitali che non hanno optato per la trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR;
- 23% per le altre tipologie di soggetti.

Un problema particolare si pone per le società di persone di cui all'art. 5 del TUIR, soggetti passivi ai fini IRAP ma non ai fini delle imposte sui redditi, in quanto il reddito relativo è imputato ai soci per trasparenza.

Si ritiene in proposito che l'imposta sostitutiva, assolta dalla società di persone, proprio perché sostitutiva "delle imposte sui redditi" valga ad esaurire ogni obbligazione tributaria anche sul reddito da partecipazione di competenza dei soci. Il punto meriterebbe di essere confermato dall'Agenzia delle entrate.

L'accettazione della proposta di adeguamento esclude la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione prodotta per il 2003 e 2004. E'

³⁷ Più precisamente, relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2003 e al 31 dicembre 2004, per i quali le dichiarazioni siano state presentate entro il 31 ottobre 2005.

pertanto escluso e, comunque, inefficace il riporto a nuovo delle predette perdite. Il principio vale non solo per le perdite relative ai predetti periodi d'imposta ma anche per le perdite riportate agli esercizi 2003 e 2004 da periodi d'imposta precedenti (circolare Agenzia delle entrate n. 6 del 13 febbraio 2006).

Le perdite relative agli esercizi 2003 e 2004, divenute irrilevanti ma già utilizzate nei periodi oggetto di adesione, dovranno essere recuperate a tassazione. In altri termini, il reddito da "adeguamento" deve essere incrementato con l'importo delle perdite utilizzate nel periodo e conseguentemente si dovrà versare la maggiore imposta sostitutiva correlata alle predette perdite (circolare Agenzia delle entrate n. 6 del 13 febbraio 2006).

2.3.2. IVA

(art. 1, commi 512 e 516)

L'accettazione della proposta di adeguamento comporta il pagamento dell'IVA determinata applicando all'ammontare dei maggiori ricavi o compensi, tenuto conto della esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili³⁸ e il volume di affari dichiarato.

Con l'accettazione della proposta, è altresì escluso il riporto al periodo d'imposta successivo del credito IVA risultante dalle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta oggetto di definizione, nonché il rimborso risultante dalle medesime dichiarazioni. In sostanza è come se il credito IVA liquidato in una o in entrambe le dichiarazioni IVA per il 2003 e 2004 fosse inesistente.

Nel caso in cui il credito IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno definito sia stato riportato:

- se il relativo importo non è stato utilizzato, anche in parte, in compensazione, non sono dovuti particolari adempimenti;
- qualora invece il credito esposto in una delle due dichiarazioni sia stato utilizzato in compensazione o rimborsato, lo stesso dovrà essere versato dal contribuente entro il 16 ottobre 2006 (insieme agli eventuali interessi sul rimborso) (circolare Agenzia delle entrate n. 6 del 13 febbraio 2006).

2.3.3. Pagamento delle maggiori imposte dovute

(art. 1, commi 513 e 514)

Il pagamento delle maggiori imposte dovute, a titolo di imposta sostitutiva e a titolo di IVA, deve essere effettuato entro il 16 ottobre 2006³⁹.

³⁸ Diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili.

³⁹ La norma prevede "entro il 16 ottobre del primo anno di applicazione" della programmazione fiscale. Non è chiaro se essa faccia riferimento al solo 16 ottobre 2006 (primo anno di applicazione per il triennio 2006/2008) o anche al 16 ottobre 2007 (primo anno di applicazione per il triennio 2007/2009) e così via per gli anni successivi.

Considerato che l'istituto della programmazione è introdotto a regime e che esso potrebbe essere applicato progressivamente per singole categorie di contribuenti, sembra preferibile interpretare la disposizione in quest'ultimo senso.

E' data la possibilità di rateizzare il versamento qualora le maggiori imposte da versare complessivamente per l'adeguamento 2003/2004 eccedano i seguenti importi:

10.000 euro	per le società di capitali
5.000 euro	per gli altri soggetti.

In tal caso, il 50% dell'importo eccedente le somme predette può essere versato entro il successivo 16 dicembre dello stesso anno 2006⁴⁰, maggiorato degli interessi legali a decorrere dal 16 ottobre.

L'eventuale omesso versamento nei termini di cui si è detto (16 ottobre 2006; 16 dicembre 2006) non determina l'inefficacia della definizione ma solo una sanzione pari al 30%⁴¹ delle somme non versate e gli interessi legali⁴².

⁴⁰ Ovvero entro il 16 dicembre 2007, per le programmazioni fiscali attivate a decorrere dal 2007 (triennio 2007/2009). Vedi nota precedente.

⁴¹ Ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alle rispettive scadenze.

⁴² "Per il recupero delle somme non corrisposte alle predette scadenze si procede all'iscrizione a ruolo, a titolo definitivo, nonché alla notifica delle relative cartelle entro il 31 dicembre del secondo anno successivo al termine di versamento" (comma 514).