



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 06/05/2003 n. 26

Oggetto:

Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Sanatorie fiscali -Regolarizzazioni delle scritture contabili conseguenti alle sanatorie fiscali (Articolo 14).

Testo:

- 1 PREMESSA
- 2 Contenuto del prospetto di cui all'articolo 14, comma 1
- 3 Le regolarizzazioni contabili
- 4 Iscrizioni di attivita'
- 5 Iscrizione di immobilizzazioni
- 6 Iscrizione di maggiori quantita' di rimanenze di merci
- 7 Iscrizione di rimanenze relative ad opere di durata ultrannuale
- 8 Eliminazione di attivita' e passivita'

- 1
PREMESSA

La presente circolare riprende ed approfondisce le tematiche legate alla regolarizzazione delle scritture contabili, gia' illustrate nella circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003.

- 2 Contenuto del prospetto di cui all'articolo 14, comma 1

Come indicato nella circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, paragrafo 9.1, nel prospetto deve essere resa esplicita quale sia la correlazione esistente tra gli imponibili integrati ai sensi dell'art. 8 e gli elementi attivi e passivi che li hanno generati. La predisposizione del prospetto e' finalizzata ad ottenere il riconoscimento fiscale degli elementi indicati nei successivi periodi d'imposta, anche quando gli stessi siano oggetto di definizione integrativa. Il prospetto non e', quindi, necessario nel caso in cui gli elementi attivi e passivi correlati all'imponibile integrato non hanno effetti sui periodi d'imposta successivi.

Le esemplificazioni che seguono non costituiscono un modello di compilazione del prospetto, la cui forma e' libera, fermo restando, pero', che il prospetto dovra' esporre con maggior dettaglio possibile la correlazione tra gli imponibili integrati e gli elementi attivi e passivi.

Negli esempi che seguono, si fa l'ipotesi che nella dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta 2001 e' indicato un maggior imponibile di 400. Tale imponibile integrato puo' essere variamente specificato nel prospetto, secondo l'operazione o le operazioni che lo hanno generato.

Esempio 1

Elementi reddituali:

Ricavi omessi	+ 300	(per prestazioni di servizi -
crediti interamente riscossi)		
Oneri indeducibili	+ 100	(costi non inerenti)
	====	
Maggiore imponibile	+ 400	

In questo caso, il prospetto evidenzia elementi che, dal punto di vista fiscale, esauriscono i propri effetti nel periodo d'imposta integrato. La sua compilazione e' superflua in quanto non emergono valori a cui dare rilevanza fiscale negli esercizi successivi.

Negli esempi che seguono, invece, il contribuente puo' ottenere, anche per i periodi d'imposta successivi, il riconoscimento fiscale dei maggiori o nuovi valori evidenziati nel prospetto, poiche' si tratta di elementi che producono effetti nei periodi successivi (sempreche' sussista il requisito della continuita' di dichiarazioni integrative, come

specificato nel paragrafo 9.1 della circolare n. 12/E).

Si ricorda che i nuovi o maggiori valori evidenziati nel prospetto non possono eccedere l'importo dell'imponibile integrato. Diversamente, come precisato nella circolare citata, l'eventuale eccedenza costituisce sopravvenienza da evidenziare nel prospetto stesso ed includere nell'imponibile della dichiarazione integrativa.

Esempio 2

Elementi reddituali:

Ricavi omessi	+ 600	(per vendite di merci - crediti già riscossi)
Acquisti di merci	- 300	(acquisiti non contabilizzati - debiti già pagati)
Rimanenze di magazzino	+ 100	(merci acquistate e non vendute)
	====	
Maggiore imponibile	+ 400	

Valori riconosciuti per il periodo d'imposta di riferimento:

Acquisti di merci 200

Valori riconosciuti per il periodo d'imposta successivo:

Rimanenze di magazzino 100 (in aumento delle rimanenze iniziali 2002)

Come indicato nella circolare 12/E, le rettifiche contabili devono essere effettuate con riferimento alla situazione patrimoniale iniziale relativa all'esercizio che forma oggetto delle regolarizzazioni: nell'esempio proposto le maggiori rimanenze iniziali devono essere iscritte al 1 gennaio 2002. Al riguardo si precisa che l'iscrizione di maggiori rimanenze iniziali, come quella di altre attività, è consentita anche nel caso in cui le stesse non sono più esistenti al 31 dicembre 2002, ad esempio perché le merci in rimanenza sono state vendute.

Esempio 3

Elementi reddituali:

Ricavi omessi	+ 420	(per prestazioni di servizi - crediti riscossi per 320)
Ammortamenti	- 20	(relativi a cespite acquisito e non contabilizzato, costo 200)
	====	
Maggiore imponibile	+ 400	

Si suppone che nel medesimo periodo d'imposta sia stato acquisito un cespite, al costo di 200, utilizzando parte dei medesimi ricavi omessi e già riscossi. Restano da riscuotere ricavi per 100.

Valori riconosciuti per il periodo d'imposta di riferimento:

Ammortamenti 20

Valori riconosciuti per il periodo successivo:

Cespiti 180 (valore residuo del cespite)

Crediti per prestazioni 100 (crediti per fatture non rimosse)

Il valore residuo del cespite può essere utilizzato per il calcolo delle successive quote di ammortamento o della plusvalenza o minusvalenza da cessione, mentre il credito può, ad esempio, essere svalutato con rilevanza fiscale nei successivi periodi, alle condizioni previste dal TUIR.

In questa ipotesi, poiché il cespite è stato acquistato con le medesime riserve occulte oggetto dell'integrazione, è possibile far emergere e dare rilevanza al suo valore fiscale senza che emerga una sopravvenienza tassabile pari al costo del cespite stesso.

Esempio 4

Elementi reddituali:

Dividendi	+ 20	
Partecipazione	+ 380	(partecipazione acquistata con riserve occulte)
	====	
Maggiore imponibile	+ 400	

Valori riconosciuti per il periodo successivo:

Partecipazione 380 (valore fiscale ai fini di eventuale cessione o svalutazione)

Si suppone che la partecipazione sia stata acquisita con riserve occulte formatesi in periodi d'imposta anteriori a quelli condonabili. L'integrazione del reddito imponibile del periodo d'imposta 2001, nel quale emerge la sopravvenienza attiva di 380 pari al costo della partecipazione, costituisce titolo per il riconoscimento fiscale del costo stesso con effetto dal periodo d'imposta 2002. Se, viceversa, la partecipazione fosse stata acquisita nel 2000, con redditi sottratti a tassazione in quel periodo d'imposta, l'integrazione dovrà essere correttamente effettuata integrando l'imponibile del medesimo periodo d'imposta e specificando nel prospetto la correlazione esistente tra i ricavi occultati e la partecipazione acquisita. La regolarizzazione contabile dovrà essere effettuata nel bilancio 2002, e comporterà, anche in questo caso, il riconoscimento fiscale del costo della partecipazione

L'integrazione dell'imponibile relativa ai dividendi percepiti sulla partecipazione deve avvenire con riferimento al periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati incassati (nell'esempio, per semplicità, sempre il periodo d'imposta 2001).

3 Le regolarizzazioni contabili

Le regolarizzazioni contabili previste dall'articolo 14 possono essere effettuate con le seguenti modalità:

- . iscrizione di attività e passività in precedenza omesse;
- . modifica di attività e passività già esistenti;
- . eliminazione di attività e passività.

I contribuenti tenuti alla redazione del bilancio effettuano le regolarizzazioni contabili apportando le modifiche necessarie alla Situazione Patrimoniale iniziale dell'esercizio successivo all'ultimo condonabile. Nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare le modifiche devono essere apportate alla Situazione Patrimoniale al 1 gennaio 2002. Gli altri contribuenti non tenuti alla redazione del bilancio apportano le variazioni negli altri libri e registri contabili tenuti secondo la legislazione vigente.

Si ricorda che i contribuenti che presentano le dichiarazioni integrative ai sensi dell'articolo 8, possono effettuare le regolarizzazioni secondo tutte le modalità sopra indicate e senza ulteriori oneri, anche nel caso di iscrizione di attività in precedenza omesse o di modifica di attività già esistenti.

I contribuenti che si avvalgono della definizione automatica ai sensi dell'articolo 9, invece, possono procedere alle regolarizzazioni contabili eliminando, senza ulteriori oneri, le attività e passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi. I medesimi soggetti possono, inoltre, iscrivere in contabilità solo le attività in precedenza omesse, con il versamento dell'imposta sostitutiva del 6 per cento, mentre non possono modificare il valore di iscrizione di attività già esistenti.

4 Iscrizioni di attività

L'iscrizione delle attività deve avvenire nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio. Di conseguenza, per determinare i valori ai quali devono essere iscritte le nuove attività, si applicano le regole previste dall'articolo 2426 del codice civile.

Ai fini tributari, i predetti valori saranno assunti nei limiti in cui risultano compatibili con le regole del Titolo primo, Capo sesto del TUIR e cioè anche ai fini del loro successivo riconoscimento fiscale.

Per l'individuazione dei criteri fiscalmente ammissibili vengono formulati alcuni esempi di iscrizione di attività tenendo conto delle disposizioni contenute nel decreto 17 maggio 1983, recante modalità di attuazione delle regolarizzazioni contabili di cui all'articolo 1 della legge 12 febbraio 1983, n. 27, nonché delle indicazioni contenute nella circolare n. 12 del 9 maggio 1992.

5 Iscrizione di immobilizzazioni

L'iscrizione delle immobilizzazioni in precedenza non indicate in

contabilita' e' consentita al costo storico, quale risulta da idonea documentazione. Occorre iscrivere anche il fondo di ammortamento per tenere conto della residua possibilita' di utilizzazione del bene, ai sensi dell'articolo 2426 del codice civile.

In assenza di idonea documentazione da cui risulti il costo storico, si rendono applicabili i criteri previsti dagli articoli 4 e 5 del decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689. In particolare, il cespite puo' essere iscritto al valore normale alla data di acquisizione, senza necessita' di iscrivere il fondo di ammortamento.

Se non risulta la data di acquisizione il bene si considera acquisito il 31 dicembre 2001. Tale data rileva anche ai fini della maturazione del periodo di possesso triennale richiesto per la rateizzazione delle plusvalenze realizzate sui beni medesimi a norma dell'articolo 54 del TUIR. Su tali beni, infine, non possono essere effettuati ammortamenti anticipati.

Si ipotizzi di dover iscrivere nella situazione patrimoniale al 1.1.2002 un macchinario acquisito nel 1998:

- . costo storico 1.000;
- . vita utile al 1998 stimata in 10 anni, pertanto con aliquota ordinaria di ammortamento civilistico pari al 10%;
- . residua possibilita' di utilizzo al 2002 stimata in 6 anni;
- . valore di iscrizione (residua possibilita' di utilizzazione) 600.

L'iscrizione del cespite al costo storico comporta l'iscrizione anche del fondo di ammortamento di 400.

Le scritture contabili per iscrivere il valore netto dell'attivita' sono le seguenti; ovviamente i contribuenti che si avvalgono dell'articolo 8, non dovranno rilevare l'imposta sostitutiva:

Macchinari	a	Diversi		1.000
		Fondo ammortamento	400	
		Sopravvenienza attiva	600	
		(o Riserva)		
Imposta sostitutiva	a	Debiti tributari		36

In ogni caso, il fondo di ammortamento iscritto non puo' essere riconosciuto ai fini fiscali per un valore inferiore alla meta' della misura derivante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti nella tabella approvata con il d.m. 31 dicembre 1988, secondo le regole contenute nel comma 4 dell'art. 67 del TUIR.

Di conseguenza, se il fondo di ammortamento iscritto e' superiore o pari al fondo di ammortamento minimo fiscalmente deducibile, determinato applicando le regole previste dal comma 4 dell'articolo 67 citato, il valore fiscalmente riconosciuto del cespite coincide con il valore residuo di iscrizione.

Viceversa, se il fondo di ammortamento iscritto e' inferiore al fondo di ammortamento minimo fiscalmente deducibile, il valore fiscalmente riconosciuto del cespite sara' dato dalla differenza tra il costo storico e il valore minimo del fondo.

Si ricorda che tale valore, per i soggetti che si avvalgono dell'articolo 9, e' riconosciuto fiscalmente, ai fini della deduzione degli ammortamenti o del calcolo di eventuali plus o minusvalenze a partire dal 1 gennaio 2005, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare. Di conseguenza, gli ammortamenti, commisurati alle aliquote fiscali, saranno deducibili solo a partire da tale esercizio. Al termine del processo di ammortamento civilistico, quindi, il processo di ammortamento fiscale continuera' sempre sulla base delle aliquote fiscali.

Nel caso di cessione del cespite prima della data sopra indicata, il contribuente ha diritto alla restituzione dell'imposta sostitutiva versata con riferimento a quel cespite, ma il corrispettivo della cessione costituisce plusvalenza interamente tassabile.

Ai sensi dell'articolo 2426 del codice civile le rimanenze possono essere iscritte, alternativamente, al costo di acquisto o di produzione, al presumibile valore di realizzo, ovvero col metodo del costo medio ponderato o con quelli del "FIFO" e del "LIFO".

Dal punto di vista fiscale si dovra' tenere conto delle regole contenute nell'articolo 59 del TUIR.

Si ipotizzi di dover iscrivere maggiori quantita' di rimanenze e che le rimanenze gia' iscritte in bilancio sono valutate con il metodo del costo medio ponderato.

E' possibile distinguere diverse ipotesi:

- a) iscrizione di maggiori quantita' di rimanenze, di cui si conosce l'anno di formazione ed il costo unitario di acquisto o di produzione. Le rimanenze originariamente iscritte in bilancio sono valutate al costo medio ponderato, che risulta inferiore ai costi unitari delle nuove rimanenze da iscrivere.

Dati di bilancio - rimanenze al 1 gennaio 2002

Anno	Quantita'	Costo medio ponderato	Totale
1999	1.000	10	10.000
2000	2.000	12	24.000
2001	1.500	14	21.000
Totale	4.500	totale	55.000

Nuove rimanenze da iscrivere

Anno	Quantita'	Costo unitario	Totale
1999	200	12	2.400
2000	500	14	7.000
2001	1.000	15	15.000
Totale	1.700	totale	24.400

Il maggiore valore da iscrivere tra le rimanenze e' di 24.400, pari al valore delle rimanenze omesse. Per effetto di quest'iscrizione si modifica il costo medio ponderato al quale sono valutate anno per anno le rimanenze, anche se rimane immutato il valore delle rimanenze gia' iscritte.

Il nuovo costo medio ponderato annuo e' cosi' individuato.

Nuovi costi medi ponderati

Anno	Nuovo costo medio ponderato
1999	$(10.000 + 2.400) / 1.200 = 10,33$
2000	$(24.000 + 7.000) / 2.500 = 12,4$
2001	$(21.000 + 15.000) / 2.500 = 14,4$

Il nuovo valore complessivo delle rimanenze e' di 79.400, dato dalla somma del valore delle rimanenze gia' iscritte per 55.000 e dal valore delle nuove rimanenze iscritte per 24.400.

Nuovi valori di bilancio

Circolare del 06/05/2003 n. 26

Anno	Quantita'	Costo medio ponderato	Totale
1999	1.200	10,33	12.400
2000	2.500	12,4	31.000
2001	2.500	14,4	36.000
Totale	6.200	totale	79.400

b) iscrizione di maggiori quantita' di rimanenze, di cui si conosce l'anno di formazione, ma non i costi di acquisto o di produzione. In questo caso e' possibile utilizzare, per l'iscrizione delle nuove consistenze, il costo relativo all'esercizio di formazione delle rimanenze gia' iscritte, cosi' come previsto dall'articolo 3 del d.m. 17 maggio 1983.

Dati di bilancio - rimanenze al 1 gennaio 2002

Anno	Quantita'	Costo medio ponderato	Totale
1999	1.000	10	10.000
2000	2.000	12	24.000
2001	1.500	14	21.000
Totale	4.500	Totale	55.000

Nuove rimanenze da iscrivere

Anno	Quantita'	Costo assegnato	Totale
1999	200	10	2.000
2000	500	12	6.000
2001	1.000	14	14.000
Totale	1.700	Totale	22.000

Nuovi valori di bilancio

Anno	Quantita'	Costo medio ponderato	Totale
1999	1.200	10	12.000
2000	2.500	12	30.000
2001	2.500	14	35.000
Totale	6.200	Totale	77.000

c) iscrizione di maggiori quantita' di rimanenze, di cui non si conosce l'anno di formazione ne' i costi di acquisto o di produzione. In tal caso e' possibile utilizzare il costo relativo all'ultimo esercizio, cosi' come previsto dall'articolo 3 del d.m. 17 maggio 1983

Dati di bilancio - rimanenze al 1 gennaio 2002

Anno	Quantita'	Costo medio ponderato	Totale
1999	1.000	10	10.000
2000	2.000	12	24.000
2001	1.500	14	21.000
Totale	4.500	totale	55.000

Nuovi valori

Anno	Quantita'	Costo medio ponderato	Totale
1999	1.000	10	10.000
2000	2.000	12	24.000
2001	1.500	14	21.000
NUOVE RIMANENZE	1.700	14	23.800
Totale	6.200	totale	78.800

7 Iscrizione di rimanenze relative ad opere di durata ultrannuale

In linea generale si possono individuare due diverse ipotesi di irregolare iscrizione delle rimanenze relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

In una prima ipotesi, i costi sostenuti in relazione alla commessa sono stati regolarmente contabilizzati e imputati al conto economico, ma le rimanenze non sono state valutate affatto o sono state valutate in modo non corretto. Ad esempio utilizzando il criterio del "costo" invece del criterio dei "corrispettivi pattuiti" in violazione delle disposizioni dell'articolo 60 del TUIR, ovvero utilizzando tale ultimo criterio, ma omettendo la valutazione di uno o piu' stati di avanzamento lavori.

In una seconda ipotesi, i costi sostenuti in relazione alla commessa non sono stati contabilizzati, perche' la commessa e' eseguita in tutto o in parte occultando i costi ed i corrispondenti ricavi. Di conseguenza anche le rimanenze sono state omesse, in tutto o solo per la parte relativa ai ricavi occultati o ai costi occultati (se utilizzato il metodo di valutazione al costo).

Si ricorda che dal punto di vista civilistico tali rimanenze devono essere valutate sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza. Dal punto di vista fiscale valgono le regole dell'articolo 60 del TUIR che, come principio generale, consentono di valutare le rimanenze sulla base dei corrispettivi pattuiti o liquidati ovvero, in deroga a tale principio ed a determinate condizioni, sulla base dei costi sostenuti.

L'iscrizione di rimanenze puo' essere effettuata solo nella seconda delle ipotesi sopra esposte. In tale ipotesi, infatti, dall'omessa contabilizzazione dei costi relativi alla commessa consegue l'omessa iscrizione di attivita' relative alle rimanenze, come richiesto dal comma 5 dell'articolo 14, e non una semplice sottovalutazione delle stesse. In un apposito prospetto il contribuente evidenziera' analiticamente i costi non contabilizzati, ai quali si riferiscono le rimanenze iscritte.

Nella prima delle ipotesi fatte, invece, l'iscrizione in bilancio di rimanenze non valutate in modo corretto, impedisce la regolarizzazione contabile ai sensi del comma 5 dell'articolo 14 perche' non si e' in presenza di attivita' in precedenza omesse.

Anche nel caso in cui i costi siano stati imputati a conto economico, ma non siano state iscritte le corrispondenti rimanenze, la regolarizzazione

contabile non e' ammessa. Si puo' ritenere, infatti, che i costi non sono stati sospesi perche' ritenuti non riferibili all'opera o alla fornitura ultrannuale, per cui la successiva iscrizione delle rimanenze ha pur sempre alla base una nuova valutazione della natura dei costi stessi e non costituisce iscrizione di attivita' in precedenza omesse.

Si fa presente, infine, che il riconoscimento fiscale dei nuovi valori iscritti con riferimento alle rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale resta differito al terzo periodo d'imposta successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2002. In queste fattispecie non si e' in presenza di beni fungibili valutati per massa, ma di beni e servizi valutati unitariamente (cioe' per singola commessa) tenendo conto dei corrispettivi pattuiti o dei costi specifici sostenuti. Di conseguenza, essendo specificamente individuabile il bene cui si riferisce l'iscrizione della nuova attivita', la norma che prevede il differimento del riconoscimento del valore fiscale iscritto puo' concretamente operare.

8 Eliminazione di attivita' e passivita'

L'eliminazione di attivita' e passivita' puo' riguardare sia elementi dell'attivo, quali beni materiali e immateriali, costi pluriennali capitalizzati, giacenze di magazzino, crediti, ratei e risconti attivi, sia elementi del passivo, quali debiti, ratei e risconti passivi, fondi di accantonamento ed ammortamento.

Si riportano di seguito alcuni esempi.

Esempio 1 - eliminazione di beni materiali

Valori di bilancio:

Costo storico del cespite: 1000
Fondo di ammortamento 400

====

Valore netto 600

Le scritture contabili dell'eliminazione saranno le seguenti:

Diversi	a	Macchinari		1.000
Fondo ammortamento			400	
Sopravvenienza passiva - non deducibile			600	

Esempio 2 - rettifica del fondo di ammortamento

Si ipotizzi che l'ammontare del fondo di ammortamento sia stato artificiosamente incrementato rispetto all'effettivo valore residuo del cespite.

	Valori di bilancio	Valori effettivi
Costo storico del cespite:	1000	1000
Fondo di ammortamento	400	200
====	====	
Valore netto	600	800

Le scritture contabili della rettifica del fondo saranno le seguenti:

Fondo ammortamento	a	Sopravvenienza attiva - non imponible (o Riserva)	200
--------------------	---	---	-----

Nel comma 3 dell'articolo 14 e' specificato che la rettifica del fondo di ammortamento non comporta l'emersione di un componente positivo di reddito e che, successivamente, non sono deducibili le quote di ammortamento corrispondenti alla riduzione operata. Tale affermazione e' valida in ogni

caso per i contribuenti che si avvalgono delle disposizioni dell'articolo 9.

Esempio 3 - eliminazione di rimanenze di merci

Si ipotizzi che un contribuente si trovi ad avere al 1 gennaio 2002 rimanenze di merci contabilizzate per un valore superiore a quello effettivo, in conseguenza di omesse dichiarazioni di ricavi delle vendite nei periodi d'imposta precedenti.

L'eliminazione dell'attivita' nel bilancio del 2002 ai sensi dell'articolo 14 comporta il realizzo di una sopravvenienza passiva non deducibile.

Sopravvenienza passiva	a	Rimanenze iniziali		200
------------------------	---	--------------------	--	-----

Per eliminare l'attivita' iscritta in bilancio il contribuente puo', in alternativa:

- . presentare dichiarazioni integrative ai sensi dell'articolo 8 per i periodi d'imposta cui si riferiscono le omesse dichiarazioni di ricavi e procedere alla regolarizzazione contabile ai sensi del comma 1 dell'articolo 14. Si precisa altresì che nel caso in cui la sopravvalutazione delle rimanenze si riferisca anche a periodi d'imposta non definiti o antecedenti a quelli condonabili, l'eliminazione dell'attivita' fittizia puo' essere effettuata ai sensi del comma 3 dell'articolo 14, alle condizioni e con gli effetti meglio illustrati nel paragrafo 9.3 della circolare n. 12/E del 2003. In particolare, l'eliminazione delle rimanenze ai sensi del comma 3 citato puo' essere effettuata a condizione che il contribuente abbia presentato la dichiarazione integrativa anche per un solo periodo d'imposta tra quelli definibili. L'eliminazione delle rimanenze, inoltre, potra' legittimare l'accertamento da parte degli uffici se esse si sono formate in tutto o in parte in un periodo d'imposta non definito.
- . aderire al condono tombale ai sensi dell'articolo 9 ed effettuare la regolarizzazione contabile delle rimanenze ai sensi del comma 5 dell'articolo 14, senza alcun onere aggiuntivo.

In entrambi i casi la regolarizzazione contabile puo' essere effettuata a seguito della sola sanatoria ai fini delle imposte dirette. Tuttavia nella fattispecie, tale sanatoria non impedisce che l'amministrazione finanziaria possa procedere ad un accertamento ai fini IVA, con riferimento alla omessa fatturazione di ricavi delle vendite.

Esempio 4 - eliminazione di risconti passivi

Si ipotizzi che il contribuente abbia illegittimamente contabilizzato in un periodo d'imposta condonabile dei risconti passivi, rinviando ad un periodo successivo l'imputazione di alcune prestazioni di servizi in violazione del principio di competenza.

L'eliminazione dell'attivita' nel bilancio del 2002 ai sensi dell'articolo 14 comporta il realizzo di una sopravvenienza attiva non imponibile.

Risconti Passivi	a	Sopravvenienza attiva (o Riserva)		200
------------------	---	-----------------------------------	--	-----

Tale eliminazione puo' essere operata in conseguenza delle due diverse ipotesi di sanatoria fiscale ex articoli 8 e 9:

- . dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta cui si riferisce la violazione di cui sopra;
- . condono tombale, per tutte le annualita' definibili.

In entrambi i casi la regolarizzazione contabile non comporta ulteriori oneri rispetto alle somme dovute per il perfezionamento delle sanatorie.

