

CIRCOLARE N. 2/2004

---

## **Il concordato fiscale preventivo**

---

© Copyright 2004 Acerbi & Associati®

L'istituto del concordato preventivo sembrerebbe essere finalmente arrivato ai blocchi di partenza, dopo un travagliato iter parlamentare contrassegnato da numerosi interventi normativi, culminati con le modifiche da ultimo apportate dalla Finanziaria 2004 (L. 24 dicembre 2003 n. 350).

### Un pò di storia

Il nuovo istituto nasce con la Finanziaria 2003 (L. 27 dicembre 2002, n. 289), nella quale il primo comma dell'articolo 6 introduce "il concordato triennale preventivo", cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo soggetti all'I.R.PE.F. che hanno realizzato, nell'anno 2001, ricavi e compensi, non superiori a 5,16 milioni di euro. La norma prevede anche che gli eventuali maggiori imponibili, rispetto a quelli oggetto del concordato, non sono soggetti a imposta (*no tax area*) e quest'ultima non è ridotta per gli imponibili eventualmente minori.

Il nuovo istituto mostra immediatamente un forte collegamento con gli studi di settore, dei quali parrebbe l'ultima e più sofisticata versione e si inserisce a pieno titolo nella nuova tendenza verso una maggiore partecipazione nel procedimento amministrativo di accertamento tributario da parte del contribuente, al quale - nel caso del concordato preventivo - il "consenso all'imposizione" viene richiesto anticipatamente.

In tale ottica, il concordato preventivo rappresenta indubbiamente un utile strumento deflativo del contenzioso e, come ricorda la relazione ministeriale, intende individuare una "giusta imposta" che, seppur non condivisa, sia quanto meno accettata e corrisposta dal soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.

La disposizione contenuta nell'articolo 6, la cui concreta applicazione è demandata alle norme di attuazione che saranno emanate dal ministro dell'Economia e delle Finanze, non è ancora divenuta operativa, sebbene si inserisca nell'ambito del programma di semplificazione del sistema tributario di cui alla L. n. 80/2003 la quale, all'articolo 3, delega espressamente il Governo a introdurre il concordato triennale preventivo "*per l'imposizione sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo anche in funzione del potenziamento degli studi di settore*".

Tuttavia, con l'**articolo 33 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269**, e "*al fine di anticipare l'avvio a regime del concordato triennale preventivo*", è stato introdotto un istituto simile, seppure a carattere assolutamente temporaneo, che dovrebbe agevolare l'entrata a regime del "vero" concordato preventivo triennale (quest'ultimo, come chiarito dalla relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 269/2003, avrà a regime carattere individuale mentre l'istituto che è stato ora introdotto in via sperimentale ha carattere di massa, nel senso che gli obblighi tributari dei soggetti concordatati sono definiti in modo uniforme).

Il nuovo concordato preventivo che emerge dall'originaria stesura dell'articolo 33 del D.L. n. 269/2003 ha base non più triennale, ma biennale (anni 2003 e 2004) e amplia la platea dei contribuenti interessati, includendovi anche i soggetti I.R.PE.G., seppure con ricavi e compensi entro i 5,16 milioni di euro. Analogamente al concordato preventivo di cui all'articolo 6 della L. n. 289/2002, viene mantenuta la detassazione dei maggiori imponibili eccedenti quelli oggetto del concordato per i quali è consentita l'applicazione di un'aliquota di favore, stabilita nel 23 per cento per i contribuenti soggetti a I.R.PE.F. e nel 33 per cento per quelli I.R.PE.G..

Al fine di incentivare i contribuenti ad accettare il nuovo patto con il Fisco, l'originario articolo 33 prevedeva alcune semplificazioni contabili (sospensione dell'obbligo di emissione dello scontrino fiscale) e limitava notevolmente i poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria, confinandoli alle violazioni contenute nell'articolo 39, comma 1, primo periodo,

lettere a), b), c) e d) del D.P.R. n. 600/1973, ma facendo, comunque, salva l'attività di liquidazione delle dichiarazioni e di controllo formale, di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* dello stesso decreto.

Tale impianto normativo - già notevolmente diverso dall'istituto originario - è stato ancora modificato in sede di conversione definitiva del decreto legge ad opera dell'articolo 33 della L. n. 326/2003, acquisendo una vera e propria connotazione sperimentale che, come chiarisce la relazione al disegno di legge di conversione, ha carattere di "massa", in quanto gli obblighi tributari dei soggetti concordatari sono definiti in modo uniforme.

Ulteriori modificazioni all'articolo 33 del D.L. n. 269/2003 sono state apportate dall'articolo 2, commi 10 e 52, della Finanziaria 2004 (L. 24 dicembre 2003, n. 350), al fine di conferire al nuovo istituto maggiore *appeal*, ma soprattutto per "agganciarlo" al condono, esteso all'anno d'imposta 2002, in modo da concedere ai contribuenti un lungo periodo di pace fiscale.

Alla luce delle innumerevoli varianti apportate all'istituto, vediamo in cosa consiste il nuovo concordato preventivo biennale "di massa", delimitandone l'ambito di applicazione, il particolare sistema di tassazione, i benefici per i contribuenti e i poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

### **In che cosa consiste**

Il concordato fiscale preventivo per il 2003 e 2004 è facoltativo e impegna i contribuenti che abbiano aderito, titolari di redditi di impresa ed esercenti arti e professioni, a dichiarare:

- per il 2003, ricavi o compensi superiori a quelli del 2001 almeno dell'8%, con un reddito superiore a quello del 2001 almeno del 7%;
- per il 2004, ricavi o compensi superiori a quelli minimi del 2003 almeno del 5%, con un reddito superiore a quello minimo del 2003 almeno del 3,5%.

Inoltre, è comunque necessario che in ciascun anno (2003 e 2004) sia dichiarato un reddito di impresa o di lavoro autonomo di almeno 1.000 euro.

Le grandezze minime oggetto del concordato preventivo sono pertanto sia i ricavi per le imprese e i compensi per i professionisti, sia i corrispondenti redditi per entrambe le categorie di soggetti.

I maggiori ricavi o compensi e i maggiori redditi dichiarati sono destinati a riflettersi sulla determinazione degli imponibili IRAP ed IVA, nonché sui contributi previdenziali.

A fronte dei maggiori ricavi o compensi e dei maggiori redditi dichiarati, i contribuenti che abbiano aderito al concordato ottengono taluni benefici:

- la determinazione agevolata delle imposte sul reddito (sui maggiori redditi dichiarati) e, in talune ipotesi, dei contributi (comma 7 dell'art. 33);
- la sospensione degli obblighi tributari di emissione dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale, salvo che non vengano richiesti dal cliente (comma 13 dell'art. 33);
- la limitazione dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria (commi 8 e 8-bis dell'art. 33).

Restano in ogni caso fermi gli obblighi di tenuta delle scritture contabili.

### **Ambito soggettivo di applicazione**

Il testo definitivo, approvato dal parlamento, prevede che sono ammessi a beneficiare del nuovo concordato preventivo "di massa" tutti i contribuenti, titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo che nell'anno 2001 hanno conseguito ricavi e/o compensi non superiori a 5,16 milioni di euro, a prescindere dalla natura giuridica rivestita da tali soggetti (persona fisica o società).

Le esclusioni dal concordato discendono direttamente dalla previsione normativa e riguardano:

- i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2000
- i soggetti che per il periodo in corso al 2001 abbiano dichiarato<sup>1</sup> ricavi e/o compensi superiori a 5.154.569 euro (ai fini del calcolo in questione non si tiene conto dei ricavi di cui all'articolo 53, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 917/1986: cessione di azioni, obbligazioni e altri titoli)
- i soggetti che per il 2001 o il 2003 hanno utilizzato regimi forfetari di determinazione del reddito (ad esempio, regime forfetario minimo, regime per nuove attività produttive o per le attività cosiddette marginali);
- i soggetti che non si impegnino a rispettare gli obblighi dichiarativi previsti dalla disciplina del concordato preventivo.

L'esclusione di tali soggetti è conseguenza del particolare meccanismo di calcolo del concordato preventivo che, basandosi a sua volta sui ricavi/compensi congrui rispetto agli studi di settore, è sostanzialmente incompatibile con i regimi speciali di determinazione del reddito.

Il requisito soggettivo - limitato all'esercizio di impresa, arte o professione e all'ammontare dei ricavi e/o compensi conseguiti nel 2001, senza distinzione sulla natura giuridica del contribuente - riveste particolare importanza, perché amplia il campo di applicazione dell'istituto: il concordato preventivo, pertanto, trova applicazione nei confronti dei contribuenti che presentano i requisiti sopra indicati, indipendentemente dalle modalità con cui è esercitata l'attività e, quindi, prescindendo dalla forma giuridica adottata.

Dunque, i contribuenti ammessi a beneficiare delle disposizioni agevolative sono:

- gli imprenditori individuali
- i soggetti esercenti arti e professioni
- le società di persone (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società di armamento, società di fatto)
- le società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative).

### **Periodi di imposta**

Il concordato fiscale preventivo riguarda il periodo di imposta in corso al 1 gennaio 2003 e quello successivo e quindi, nella generalità dei casi, le imposte dovute per gli anni 2003 e 2004 (comma 1 dell'art. 33).

### **Comunicazione di adesione**

La disciplina del concordato preventivo trova applicazione nei confronti dei soggetti che esprimano la loro adesione mediante comunicazione resa tra il 1 gennaio ed il 16 marzo 2004 (comma 15 dell'art. 33). Il concordato preventivo si perfeziona pertanto con tale comunicazione, senza che sia necessario alcun ulteriore adempimento.

Le modalità di presentazione della comunicazione di adesione saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da pubblicare nella Gazzetta ufficiale.

---

<sup>1</sup> Il riferimento ai ricavi o compensi dichiarati per il 2001, ai quali si riferisce il comma 12 dell'art. 33, porta a ritenere che, ai fini dell'ammissione al concordato preventivo, non assumono rilievo le correzioni stabilite ai fini della misurazione degli aumenti concordati per il 2003 e 2004 (comma 4), vale a dire i maggiori ricavi o compensi conseguenti all'adeguamento a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore o dei parametri e gli eventuali atti di accertamento divenuti definitivi nonché le integrazioni e definizioni agevolate (comma 6).

L'adesione riguarderà contestualmente le due annualità 2003 e 2004, come espressamente previsto dalla legge, dovendosi escludere una adesione limitata ad una sola annualità.

Il contribuente che abbia comunicato di aderire al concordato preventivo assume l'obbligo di dichiarare per il 2003 e il 2004 ricavi o compensi e redditi non inferiori a quelli previsti dalla norma (comma 12 lett. d dell'art. 33).

### Obblighi dei contribuenti

Come accennato in precedenza, i contribuenti che aderiranno al concordato preventivo devono impegnarsi a dichiarare predeterminati livelli di ricavi e di reddito, entrambi incrementati rispetto a quelli dichiarati nel 2001 e precisamente:

- per il periodo d'imposta 2003, incremento dei ricavi o compensi dichiarati nel 2001 almeno dell'8 per cento, nonché dichiarazione di un reddito maggiorato del 7 per cento rispetto al 2001
- per il periodo d'imposta 2004, i ricavi e/o compensi concordati per il 2003 (già incrementati, quindi, dell'8 per cento), devono essere ulteriormente maggiorati del 5 per cento e il reddito incrementato almeno del 3,5 per cento.

Per comprendere meglio il particolare meccanismo applicativo dell'istituto, può essere utile analizzare in dettaglio le singole annualità interessate, al fine di verificarne gli effetti sulla nuova modalità di determinazione del reddito:

- **anno 2001**: è l'anno base del concordato preventivo perché tutte le nuove grandezze (ricavi e reddito) muovono dai ricavi e dal reddito conseguiti in tale anno, seppure opportunamente incrementati. A tal proposito, il comma 5 dell'articolo 33 precisa che, se tali ricavi o compensi sono inferiori a quelli risultanti dagli studi di settore o dei parametri *"l'adesione al concordato preventivo è subordinata all'adeguamento a questi ultimi ed all'assolvimento delle relative imposte, senza sanzioni ed interessi, da effettuarsi anteriormente alla data di presentazione della comunicazione di adesione"*. Tale previsione normativa subisce una deroga ad opera del comma 52 dell'articolo 2, della L. n. 350/2003, nel caso in cui il contribuente "non congruo" scelga di aderire alla definizione agevolata, prevista dall'articolo 44 della stessa legge per il periodo d'imposta 2002. Di fatto, l'adesione per l'anno d'imposta 2002 a uno dei condoni previsti dalla L. n. 289/2002 consente al contribuente di sottrarsi all'adeguamento dei ricavi e dei compensi 2001, fermo restando che le percentuali di incremento (8 per cento ricavi e 7 per cento reddito) devono essere applicate a valori adeguati rispetto a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore e/o parametri.
- **anno 2003**: i ricavi o compensi dichiarati devono essere maggiorati di almeno l'8 per cento rispetto a quelli dell'anno 2001 (fermo restando quanto in precedenza precisato riguardo all'anno 2001), mentre i redditi devono essere incrementati del 7 per cento, sempre rispetto all'anno 2001. Queste condizioni, qualora non risultino dalle scritture contabili, possono essere soddisfatte anche mediante adeguamento in sede di dichiarazione; le maggiorazioni stabilite dalla legge non esentano, comunque, il contribuente dal dichiarare eventuali maggiori ricavi o redditi effettivamente conseguiti. Ai fini della quantificazione dei dati da assumere a riferimento (ricavi o compensi e redditi 2001) deve tenersi conto degli atti di accertamento divenuti definitivi o definiti in adesione, nonché delle integrazioni e definizioni intervenute in forza delle sanatorie fiscali; la nuova data del 16 marzo, coordinata rispetto alla scadenza delle predette sanatorie, consente ai contribuenti di tenere conto delle scelte eventualmente

effettuate a tali fini. Non rileva, invece, la presentazione di dichiarazioni integrative che abbiano comportato una riduzione del reddito o dei ricavi/compensi dichiarati.

- **anno 2004**: tale annualità ha come riferimento il 2003 e prevede un ulteriore incremento dei ricavi e compensi minimi concordati per tale anno del 5 per cento, mentre l'incremento reddituale è stabilito nella misura del 3,5 per cento. Tali incrementi devono intendersi applicabili anche in presenza di ricavi o compensi e reddito superiori a quelli minimi fissati dall'articolo 33. Ai fini della quantificazione dei dati da assumere a riferimento (ricavi o compensi e redditi 2003) e sui quali calcolare gli incrementi, deve tenersi conto degli atti di accertamento divenuti definitivi o definiti in adesione.

Gli incrementi minimi previsti dalla normativa vigente possono essere raggiunti mediante adeguamento in sede di dichiarazione, sia ai fini delle imposte sul reddito che per l'IVA e senza alcuna sanzione; tuttavia, per l'anno 2004, l'adeguamento è ammesso solo se i ricavi mancanti non superano il 10 per cento di quelli contabilizzati e con applicazione di una sanzione pari al 5 per cento delle imposte relative alla differenza tra i ricavi concordati e quelli annotati nelle scritture contabili.

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, il comma 10 dell'articolo 2 della L. n. 350/2003, aggiunge all'articolo 33 del D.L. n. 269/2003 il comma *7-bis*, precisando che sui maggiori ricavi e compensi determinati in forza dell'applicazione delle percentuali incrementative, l'IVA dovuta si determina applicando l'aliquota media, risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzati e il volume d'affari dichiarato.

## **Il sistema di tassazione**

In ordine a tale primo beneficio, deve rilevarsi che il sistema di tassazione del concordato preventivo, regolato dal comma 7 dell'articolo 33, prevede l'applicazione separata dell'imposta sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo che eccede quello dichiarato per il 2001, eventualmente maggiorato in conseguenza dell'adeguamento agli studi di settore o ai parametri, con l'applicazione delle seguenti aliquote:

- aliquota del 23 per cento
- aliquota del 33 per cento per i contribuenti con un reddito 2001 superiore a 100mila euro
- aliquota del 33 per cento per i soggetti I.R.E.S. (ex I.R.PE.G.).

Si sottolinea che il beneficio della minore aliquota riguarda non solo i redditi minimi concordati ma anche la eventuale eccedenza. In altri termini, se un contribuente ha avuto un reddito nel 2001 pari a 100, relativamente al 2003 la minore aliquota sarà applicabile non solo sul maggiore reddito minimo pari a 7 ma anche sull'eventuale eccedenza dichiarata rispetto a 7. Se il contribuente dichiara per il 2003 un reddito di 120, la minore aliquota si applica su 20. Discorso analogo vale ovviamente anche per il 2004.

Non sono, invece, previste agevolazioni per l'IRAP o ai fini dell'IVA che si rende normalmente dovuta sul maggior volume d'affari dichiarato per gli anni 2003 e 2004.

Sulla quota di reddito incrementale che eccede il reddito minimo, determinato secondo le modalità di cui al comma 4, non sono dovuti contributi previdenziali per la parte eccedente il minimale reddituale, salva la facoltà, per il contribuente che vi abbia interesse, di tenerne conto a tali fini.

## **La sospensione degli obblighi relativi alla certificazione dei corrispettivi**

Per le operazioni poste in essere dopo la data di presentazione della comunicazione di adesione, sono sospesi gli obblighi tributari:

- di emissione dello scontrino fiscale;
- di emissione della ricevuta fiscale (commi 3 e 13 dell'art. 33).

Tali obblighi rimangono invece confermati qualora sia il cliente a richiedere la documentazione fiscale (pertanto i registratori di cassa e i bollettari della ricevute fiscali dovranno essere mantenuti).

Tali obblighi - sospesi solo temporaneamente - riprendono a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale non sono soddisfatte le condizioni concordatarie, come precisato dal comma 9 dell'articolo 33, modificato dall'articolo 2, comma 10, della L. n. 350/2003.

Continua a sussistere - perché previsto da altre leggi d'imposta (articolo 22 del D.P.R. n. 633/1972, e non eliminato dalla L. n. 326/2003 di conversione del D.L. n. 269/2003 e dalla Finanziaria 2004) - l'obbligo di emettere la fattura su richiesta del cliente.

### **Adempimenti IVA**

Per i contribuenti che abbiano aderito al concordato preventivo, resta ferma la determinazione dell'IVA periodicamente dovuta, da calcolare tenendo conto dell'imposta relativa alla cessione di beni e alle prestazioni di servizi effettuate (comma 13 dell'art. 33).

Tutti i contribuenti IVA (abbiano aderito o meno al concordato preventivo) saranno tenuti alla separata indicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA.

Le modalità relative dovranno essere definite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di approvazione del modello di dichiarazione annuale IVA (comma 13 ultimo periodo dell'art. 33).

### **Vantaggi previdenziali**

Per entrambi i periodi di imposta oggetto di concordato preventivo (2003 e 2004), è data la facoltà di non versare i contributi previdenziali sulla parte di reddito dichiarato eccedente gli importi minimi di reddito da dichiarare sulla base del concordato preventivo.

Il contribuente che vi abbia interesse può versare comunque i predetti contributi che, in questo caso, sono commisurati sulla parte eccedente il minimale reddituale

### **La limitazione dei poteri di accertamento**

Per i periodi di imposta soggetti a concordato fiscale preventivo, i redditi di impresa e di lavoro autonomo continuano ad essere oggetto di accertamento con alcune importanti limitazioni: sono esclusi gli accertamenti induttivi ed è stabilita la preclusione dell'accertamento nei casi in cui il maggior reddito accertabile non superi il 50% del reddito dichiarato.

Per quanto riguarda il primo aspetto, nei confronti dei contribuenti che si sono avvalsi del concordato preventivo, l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di avvalersi delle seguenti disposizioni (comma 8 dell'art. 33):

#### **- IMPOSTE SUI REDDITI**

- possibilità di desumere l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste

siano gravi, precise e concordanti (comma 1, lett. *d*), secondo periodo, dell'articolo 39, D.P.R. n. 600/73);

- possibilità di determinare il reddito di impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui sopra: quando il reddito di impresa non è stato indicato in dichiarazione (art. 39 comma 2, lettera *a*) D.P.R. n. 600/73), quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale d'ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica (art. 39 comma 2, lettera *d*) D.P.R. n. 600/73) e quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti notificati dagli uffici a fornire notizie, dati e documenti ai sensi degli articoli 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72 (art. 39 comma 2, lettera *d-bis*) D.P.R. n. 600/73);

#### - **IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

- possibilità di desumere le omissioni e le false indicazioni indirettamente dalle risultanze delle scritture contabili e dagli altri dati e notizie raccolti, anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, previste e concordanti (art. 54, comma 2, secondo periodo del D.P.R. n. 633/72);
- possibilità di procedere ad accertamento induttivo quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni o annotazioni accertate ovvero le irregolarità formali dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità del contribuente (articolo 55, comma 2, numero 3, del D.P.R. n. 633/72).

Per quanto riguarda il secondo aspetto, in ogni caso, per effetto dell'introduzione del comma 8-*bis* dell'art. 33, i periodi d'imposta oggetto di concordato non consentono l'emissione di atti di accertamento "*qualora il maggior reddito accertato sia inferiore o pari al 50 per cento di quello dichiarato*": si tratta di una vera e propria franchigia, simile a quella già prevista dall'accertamento con adesione, a norma dell'articolo 2, comma 4, del D.Lgs. n. 218/1997, che dovrebbe garantire una certa stabilità agli anni concordati.

Gli uffici finanziari mantengono inalterato il potere di notificare questionari, inviti a comparire, richieste dati e documenti anche ai contribuenti che hanno aderito al concordato, ma l'esistenza della predetta soglia impedirà - di fatto - qualunque attività accertativa.

Rimane, invece, impregiudicata l'esercizio dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni e di controllo formale ex articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, e, a nostro avviso, anche l'attività di controllo sui crediti d'imposta concessi alle imprese per il rilancio dell'economia (ad es. "bonus assunzioni"), in quanto commisurati a presupposti che non hanno alcuna relazione con la base imponibile predeterminata del concordato preventivo.

#### **La decadenza dai benefici**

Nel caso in cui il contribuente non soddisfi "*la condizione di cui al comma 4*", cioè non dichiari l'ammontare dei ricavi e del reddito stabilito dalla norma, deve farne espressa comunicazione nella dichiarazione dei redditi, con decadenza dei benefici, per entrambi i periodi di imposta interessati (2003 e 2004).

Da ciò consegue:

- l'emissione di un accertamento parziale (ai sensi dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/73), per il recupero dell'imposta concordata e l'applicazione delle relative sanzioni e interessi
- l'interruzione della sospensione dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui tale condizione non è stata soddisfatta.

L'emissione automatica dell'accertamento parziale viene meno solo nel caso in cui il contribuente attribuisca il mancato rispetto del patto con il Fisco ad accadimenti straordinari e imprevedibili: in tal caso, il controllo sulla reale sussistenza di tali circostanze avverrà attraverso l'attivazione del procedimento di accertamento con adesione, previsto dal D.Lgs. n. 218/1997.

La Finanziaria 2004 reintroduce l'inasprimento delle sanzioni per i soggetti che, non avendo aderito al concordato, non ottemperano all'obbligo di certificazione dei corrispettivi: infatti, il comma 11 dell'articolo 33 del D.L. n. 269/2003, come modificato dall'articolo 2, comma 10, lettera g) della L. n. 350/2003, dispone che la sospensione dell'esercizio dell'attività, ovvero della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, prevista dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 471/1997 sia disposta dal direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate (e non dal direttore dell'ufficio locale competente), per un periodo da 15 giorni a 2 mesi, qualora siano constatate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio. Inoltre, in deroga a quanto previsto dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 472/97, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo.

Una particolare mitigazione è stata prevista nei casi in cui i corrispettivi non documentati sono complessivamente inferiori a 50 euro: in tali ipotesi, infatti, non trovano applicazione le rigide norme previste dal comma 11 del citato articolo 33.

## **Conclusioni**

Da quanto sopra, è chiaro che il concordato preventivo sarà presumibilmente vantaggioso (dal punto di vista del risparmio di imposta realizzabile) per imprese e professionisti che, rispetto al 2001, hanno visto incrementati notevolmente i ricavi nel 2003 e ipotizzano un loro ulteriore aumento nel 2004.

Tutti gli altri contribuenti dovranno operare una serie di calcoli di convenienza economica, tenendo conto anche di tutti gli altri benefici di cui potrebbero godere, nonché degli svantaggi in caso di decadenza dal patto stipulato con il Fisco.