
Ravvedimento operoso a seguito di mancati adempimenti formali: rimessione in bonis

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 13 Ottobre 2012

guida al nuovo istituto della rimessione in bonis, che è una particolare forma di ravvedimento operoso per evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni ovvero, in generale, ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente, precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali: le fattispecie sanabili, le possibilità ed i limiti della regolarizzazione, i casi particolari

Con circolare n.38/E del 28 settembre 2012 la Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in ordine all'art. 2, commi 1, 2, 3 e 3-bis, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

IL DETTATO NORMATIVO

L'art. 2 del D.L.n.16/2012:

- consente, al comma 1, la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguito;
- fa salve, al comma 2, le domande tardive di iscrizione negli elenchi dei soggetti che partecipano al riparto del cinque per mille dell'IRPEF, nonché le tardive integrazioni documentali;
- modifica, al comma 3, il vigente art. 43-ter del D.P.R. n.602/73, aggiungendo la disposizione secondo cui, in caso di cessione dell'eccedenza dell'IRES risultante dalla dichiarazione dei redditi derivante dal consolidato, ai sensi dell'art.122 del T.U.n.917/86, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non comporta l'inefficacia della cessione stessa;

- fa salva, al comma 3-bis, l'efficacia giuridica dell'eventuale cessione, tra soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, di eccedenze utilizzabili in compensazione realizzata in mancanza dell'indicazione degli estremi del soggetto cessionario, dell'importo ceduto o della tipologia di tributo oggetto di cessione.

LA REMISSIONE IN BONIS.

L'art. 2, c. 1, del decreto ha introdotto una particolare forma di ravvedimento operoso (c.d. remissione *in bonis*) volto ad evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni ovvero, in generale, ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente, precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, la previsione in esame, in presenza di alcuni presupposti di natura sostanziale, intende *“salvaguardare la scelta operata dal contribuente che presenta la comunicazione ovvero assolve l'adempimento richiesto tardivamente”*, ed è *“strutturata in modo tale da sanare quei soli comportamenti che non abbiano prodotto danni per l'erario, nemmeno in termini di pregiudizio all'attività di accertamento”*.

La medesima relazione, nel precisare che la suddetta previsione *“intende salvaguardare il contribuente in buona fede”*, esclude che il beneficio possa essere fruito o il regime applicato nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità.

Presupposto è l'esistenza della buona fede, in altri termini, è necessario che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto omissso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente.

Le condizioni per la regolarizzazione

La regolarizzazione è possibile soltanto in assenza di attività di accertamento avviate da parte dell'Amministrazione finanziaria e conosciute dal contribuente.

Così come peraltro già affermato nella C.M.n.180/1998 *“l'inizio di un'attività di accesso, ispezione, verifica o di altra attività amministrativa di accertamento che abbia ad oggetto comparti impositivi diversi da quello cui si riferisce il*

beneficio fiscale o il regime opzionale non sia ostativo alla possibilità di avvalersi dell'istituto in esame attraverso la successiva trasmissione della comunicazione o l'assolvimento dell'adempimento fiscale richiesto".

In pratica, occorre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'art.11, c. 1, del D.Lgs. n.471/97, secondo le modalità stabilite dall'art.17 del D.Lgs. n.241/97, esclusa la compensazione ivi prevista.

Al fine di accedere alla "sanatoria" in esame, il contribuente deve, inoltre, possedere *"i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento"*. Tali requisiti, in particolare, devono essere posseduti alla data originaria di scadenza del termine normativamente previsto per la trasmissione della comunicazione ovvero per l'assolvimento dell'adempimento di natura formale propedeutici alla fruizione di benefici di natura fiscale o all'accesso a regimi fiscali opzionali.

Inoltre, il contribuente deve effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento richiesto *"entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile"*, da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso. Qualora l'adempimento omesso rilevi esclusivamente ai fini IVA, il termine cui occorre fare riferimento è quello di presentazione della prima dichiarazione IVA che scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso.

Per *"termine di presentazione"* si intende quello ordinario di presentazione del Modello UNICO, a nulla rilevando il *"periodo di tolleranza"* di 90 giorni che considera *"valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo"*. Spirato il suddetto termine, il beneficio oggi introdotto non può più essere esercitato e, quindi, è precluso l'*agevolazione* di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali deve ritenersi precluso.

Ai fini del perfezionamento dell'istituto, inoltre, contestualmente alla presentazione tardiva della comunicazione o all'adempimento tardivo, occorre versare la sanzione in misura pari a 258 euro, ossia l'importo minimo previsto dal citato art. 11, comma 1, del D.Lgs.n.471 del 1997.

Detta sanzione:

??deve essere versata tramite modello F24, senza possibilità di effettuare la compensazione con crediti eventualmente disponibili;

??non può essere oggetto di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs.n.472 del 1997, dal momento che la sanzione rappresenta l'onere da assolvere per aver diritto al riconoscimento dei benefici concessi dalla norma in esame.

Ambito oggettivo di applicazione

La norma circoscrive l'ambito di applicazione del nuovo istituto alla fruizione di benefici di natura fiscale e all'accesso ai regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale.

Tanto l'obbligo di comunicazione quanto l'adempimento formale devono essere previsti a pena di decadenza dal beneficio o dal regime opzionale. Ne consegue che la disposizione in esame non trova applicazione con riferimento alle comunicazioni o agli adempimenti fiscali la cui non tempestiva esecuzione assume natura di mera irregolarità (e dal cui mancato o tardivo adempimento discenda la sola irrogazione di sanzioni).

La circolare riporta l'esempio della comunicazione che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, deve essere inviata all'Agenzia delle entrate per beneficiare della detrazione, pari al 55%, delle spese sostenute per gli interventi di risparmio energetico. L'omesso invio della suddetta comunicazione non determina la decadenza dall'agevolazione ma l'applicazione della sanzione di cui all'art.11, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (cfr., circolare n. 21/E del 23 aprile 2010).

Ai fini di una corretta delimitazione dell'ambito applicativo della nuova norma le Entrate individuano il rapporto tra l'istituto in esame ed il regolamento sulla disciplina delle opzioni di cui al D.P.R. n.442/97. In particolare, tale decreto prevede, all'art.1, comma 1, che *"l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. E' comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative"*. Tale disposizione, quindi, per quanto concerne la validità di regimi di determinazione dell'imposta e di regimi contabili di natura opzionale, dà rilevanza unicamente alla loro concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività, privilegiando, in altri termini, il comportamento concludente del contribuente o le modalità di tenuta delle scritture contabili. Del resto, ai sensi del successivo art. 2,

sebbene il contribuente sia tenuto a comunicare l'opzione "*nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata*", la violazione dell'obbligo di comunicazione non preclude l'applicazione del regime di determinazione dell'imposta o del regime contabile, adottato dal soggetto passivo, come espressamente statuito dal comma 3 del medesimo art. 2.

Ne consegue – per le Entrate - che la disposizione introdotta dal decreto n. 16 del 2012 esplica la propria efficacia in ipotesi diverse da quelle cui sono applicabili gli artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 442 del 1997, vale a dire in ipotesi:

??di benefici, agevolazioni o regimi opzionali, diversi da quelli di determinazione dell'imposta o dai regimi contabili, di cui al medesimo D.P.R. n. 442 del 1997;

??di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili per i quali la normativa di settore, derogando all'art. 2 del D.P.R. n. 442 del 1997, preveda l'effettuazione di adempimenti di comunicazione o di altri adempimenti formali, a pena di decadenza.

Le fattispecie sanabili: la relazione illustrativa

La relazione illustrativa al decreto, a titolo esemplificativo, individua alcune fattispecie alle quali l'istituto della remissione *in bonis* risulta applicabile.

Tra queste vengono richiamate espressamente:

- il regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali (art. 115 e seguente del TUIR e D.M. 23 aprile 2004);
- il consolidato fiscale (artt. da 117 a 129 del TUIR e D.M. 9 giugno 2004);
- le disposizioni di favore introdotte per gli enti di tipo associativo (artt. 148 del TUIR e 4 del D.P.R. n.633 del 1972).

Altre fattispecie sanabili

Oltre alle fattispecie elencate nella relazione illustrativa, ad ulteriore titolo esemplificativo, per gli estensori del documento di prassi in esame, la disposizione normativa introdotta può trovare applicazione anche relativamente:

- all'opzione per l'adesione al regime di liquidazione e versamento mensile o trimestrale dell'IVA di gruppo, previsto dall'art. 73, c. 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, così come attuato dal D.M. 13 dicembre 1979;
- all'opzione per la determinazione dell'IRAP in base al bilancio;
- alla *tonnage tax*.

Decorrenza

Il decreto legge n. 16 del 2012 è entrato in vigore il 2 marzo 2012, e pertanto le relative disposizioni trovano applicazione con riferimento alle irregolarità per le quali, alla suddetta data di entrata in vigore, non sia ancora scaduto il termine di presentazione della prima dichiarazione utile – nel senso sopra precisato – ai fini della regolarizzazione.

Poiché, peraltro, la fruizione del beneficio fiscale ovvero l'accesso al regime opzionale trovano, di fatto, compiuta rappresentazione solamente nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il contribuente se ne è avvalso, in applicazione del principio di legalità espresso dall'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n.472 del 1997, nonché in considerazione della *ratio* della disposizione in esame, la remissione *in bonis* trovi applicazione anche con riferimento alle irregolarità per le quali, alla suddetta data di entrata in vigore, sia scaduto il termine di presentazione della prima dichiarazione utile – nel senso sopra precisato – ma non sia ancora scaduto quello di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo d'imposta nel quale l'adempimento è stato omesso (adempimenti omessi nel 2011 dai contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Peraltro, in sede di prima applicazione della norma, le Entrate ritengono che, in attuazione di principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, il termine entro cui regolarizzare le omissioni sopra individuate - compresi gli adempimenti omessi nel periodo d'imposta per il quale il termine di presentazione della relativa dichiarazione è scaduto successivamente al 2 marzo 2012 - sia il 31 dicembre 2012.

IL RIPARTO DEL CINQUE PER MILLE.

Oltre alla remissione *in bonis*, a carattere generale, sopra vista, l'art. 2, disciplina, al comma 2, una forma di ravvedimento particolare per gli enti che non hanno assolto, in tutto o in parte, entro i termini di scadenza, gli adempimenti richiesti per partecipare al riparto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Ai sensi del citato articolo, infatti, *“a decorrere dall'esercizio finanziario 2012 possono partecipare al riparto del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche gli enti che pur non avendo assolto in tutto o in parte, entro i termini di scadenza, agli adempimenti richiesti per l'ammissione al contributo:*

a) abbiano i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;

b) presentino le domande di iscrizione e provvedano alle successive integrazioni documentali entro il 30 settembre;

c) versino contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista”.

Per potersi avvantaggiare di detta regolarizzazione i soggetti che intendono partecipare al riparto del cinque per mille e che non abbiano tempestivamente eseguito gli adempimenti nei termini normativamente previsti devono:

- possedere i requisiti sostanziali richiesti dalle relative disposizioni;
- presentare la domanda di iscrizione entro il 30 settembre;
- effettuare, entro la medesima data del 30 settembre, le successive integrazioni documentali;
- versare la sanzione in misura pari a 258 euro, ossia l'importo minimo previsto dal citato art.11, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, utilizzando il codice tributo “8115” (cfr. R.M. n. 46/E del 2012). Detta sanzione deve essere versata tramite modello F24, senza possibilità di effettuare la compensazione con crediti eventualmente disponibili. La sanzione non può, per le ragioni già in precedenza evidenziate, essere oggetto di ravvedimento operoso, dal momento che la stessa rappresenta l'onere da assolvere per aver diritto al riconoscimento dei benefici concessi dalla disposizione in esame.

In ordine all'ambito di applicazione ed al possesso dei requisiti per l'ammissione al beneficio in esame il documento di prassi appena pubblicato rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 10/E del 20 marzo 2012.

IL CONSOLIDATO: CESSIONE DELLE ECCEDENZE.

L'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973 prevede, al comma 1, che *“le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440”*.

Ai sensi del medesimo art. 43-ter, c. 2, la cessione delle eccedenze *“è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione ... gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi”*. Inoltre, ai sensi dell'art. 2, c. 3, del D.M. 30 settembre 1997, n. 384 anche il cessionario è tenuto ad indicare nella dichiarazione dei redditi *“l'ammontare delle eccedenze ricevute, i soggetti cedenti e le date di effettuazione delle cessioni nonché, distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce”*.

Con specifico riferimento all'ipotesi di cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato, prima delle novità introdotte dal decreto n. 16 del 2012, con la circolare n. 35/E del 18 luglio 2005 era stato chiarito che *“il meccanismo di cui all'articolo 43-ter (per le particolari garanzie che fornisce) è ... l'unico strumento offerto al soggetto consolidante non solo per attribuire a soggetti terzi ... le eccedenze Ires emergenti dalla dichiarazione consolidata, ma anche per compensare tali eccedenze con i propri debiti tributari e previdenziali”*. Sulla base di quanto espresso nella richiamata circolare, ogni qualvolta, pertanto, la consolidante intendeva utilizzare tali eccedenze emergenti dal consolidato per la compensazione con propri debiti tributari e/o previdenziali, avrebbe dovuto indicare in dichiarazione i propri dati sia in qualità di soggetto cedente che in qualità di soggetto cessionario. L'omessa indicazione in dichiarazione degli estremi della cessione avrebbe comportato il mancato perfezionamento della stessa (sostanzandosi in capo alla consolidante l'utilizzo di una eccedenza IRES non disponibile) e il conseguente disconoscimento della compensazione eseguita.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto n. 16 del 2012, *“al fine di attenuare gli effetti della mancata indicazione in dichiarazione dell'attribuzione dell'eccedenza d'imposta nel caso in cui questa venga ceduta dal consolidato al soggetto consolidante per il pagamento di propri debiti tributari, l'articolo 2, comma 3, del decreto, ha modificato l'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, aggiungendo il comma 2-bis. Ai sensi di tale ultima disposizione, “in caso di cessione dell'eccedenza dell'imposta sul reddito delle società risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato di cui all'articolo 122 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia ai sensi del secondo comma. In tale caso si applica la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura massima stabilita”*.

Prima della conversione del decreto ad opera della legge n. 44 del 2012, lo stesso prevedeva che la cessione dell'eccedenza fosse efficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche in assenza degli adempimenti formali di cui al comma 2 dell'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973 solo quando il soggetto cessionario dell'eccedenza fosse anche la società consolidante. Per effetto della conversione tale previsione è venuta meno, con la conseguenza che la cessione dell'eccedenza è efficace anche quando la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto riguardi un soggetto diverso dalla consolidante.

Pertanto, precisa la circolare in esame, la società capogruppo, che ha optato per il regime del consolidato fiscale, può validamente utilizzare l'eccedenza IRES emergente dal modello CNM (eccedenza IRES di gruppo) per compensarla con i propri debiti tributari, anche ove tale cessione non sia stata correttamente indicata negli appositi quadri delle dichiarazioni dei redditi presentate dalla società consolidante (modello CNM e modello UNICO SC). Analoghe considerazioni valgono nell'ipotesi in cui la cessione dell'eccedenza avvenga nei confronti di società diversa dalla consolidante. La mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto, sebbene non infici la validità del trasferimento del credito ed il suo utilizzo in compensazione, comporta l'applicazione della sanzione di 2.065 euro (ossia la sanzione prevista dal citato art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 in misura massima), utilizzando il codice tributo "8116" (cfr. R.M. n. 46/E del 2012).

In sede di conversione del decreto è stato aggiunto, all'art. 2 del decreto, il comma 3-bis, ai sensi del quale *"in caso di cessione di eccedenze utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, tra soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario, dell'importo ceduto o della tipologia di tributo oggetto di cessione non determina l'inefficacia della cessione. In tal caso, si applica la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, nella misura massima stabilita"*.

L'adesione al consolidato comporta oltre che una particolare modalità di determinazione del reddito da assoggettare ad IRES e di utilizzo delle perdite, anche una particolare disciplina della cessione delle eccedenze e dei crediti d'imposta individuali, a favore del gruppo. Ai sensi, infatti, dell'art. 7, comma 1, lettera b, del D.M. 9 giugno 2004 *"ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto, nonché le eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602"*. In altri termini, le società consolidate che intendono trasferire alla consolidante i propri crediti d'imposta debbono rispettare i seguenti limiti:

- i crediti possono essere trasferiti da ciascuna consolidata alla consolidante per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato. Gli stessi

crediti possono essere utilizzati dalla controllante esclusivamente per il pagamento della predetta IRES;

- non possono essere trasferiti crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 di importo superiore al limite di 516.456,90 euro (cfr. circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004).

Per effetto della previsione di cui al comma 3-bis dell'art. 2 del decreto è fatta salva l'efficacia giuridica dell'eventuale cessione di eccedenze utilizzabili in compensazione tra soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo anche quando la stessa sia stata realizzata in assenza dei richiesti adempimenti di carattere formale (indicazione degli estremi del soggetto cessionario, dell'importo ceduto o della tipologia di tributo oggetto di cessione). Resta ferma anche in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 nella misura massima stabilita dalla norma, ossia 2.065,00 euro utilizzando il codice tributo 8116 (cfr. citata risoluzione n. 46/E del 2012).

11 ottobre 2012

Francesco Buetto