

Opzioni e remissione in bonis in caso di errori: le novità 2017

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 15 Marzo 2017

in attuazione di un principio di favore per il contribuente che intende adempiere a quanto prescritto dalle norme ma commette errori incolpevoli, o comunque non dipendenti da una sua libera intenzione, il fisco apre ai meccanismi di regolarizzazione spontanea (ravvedimento operoso) e consente anche di rettificare una situazione già formalmente manifestata all'amministrazione finanziaria (dichiarazioni integrative): vediamo le regole e gli sconti sulle sanzioni oggi previsti dopo le novità della Legge di bilancio



In modo sempre più diffuso in epoca recente, in attuazione di un principio di favore per il contribuente che intende adempiere a quanto prescritto dalle norme ma commette errori incolpevoli, o comunque non dipendenti da una sua libera intenzione, il fisco apre ai meccanismi di regolarizzazione spontanea (ravvedimento operoso) e consente anche di rettificare una situazione già formalmente manifestata all'amministrazione finanziaria (dichiarazioni integrative).

In talune circostanze, il problema per il contribuente è costituito dall'omissione o dalle irregolarità riguardanti comunicazioni o formalità necessarie, ad esempio per accedere a determinati regimi fiscali.

Per sanare queste fattispecie è stato introdotto l'istituto della remissione *in bonis*: in sostanza una particolare forma di ravvedimento operoso che consente di regolarizzare delle dimenticanze formali in tema di comunicazione di dati richiesti dal fisco.

Disposizioni di riferimento

La remissione *in bonis* è stata introdotta nell'ordinamento giuridico italiano in forza dell'art. 2, comma 1, del D.L. 2.3.2012, n. 16 (convertito con modificazioni dalla L. 17.12.2012, n. 221), e si attua assolvendo una sanzione di 250 euro.

Per poter essere validamente esercitata, essa richiede che la violazione non sia stata constatata o che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza.

La remissione *in bonis* non è impedita se esistono attività di accesso, ispezione, verifica o comunque di controllo riguardanti comparti impositivi diversi da quello cui si riferisce il beneficio fiscale, o che non interferiscono con il regime opzionale (circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E/2012).

La comunicazione deve essere effettuata o l'adempimento richiesto deve essere eseguito entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, con ciò intendendo la prima dichiarazione dei redditi o, se l'adempimento omesso rileva esclusivamente ai fini IVA, la prima dichiarazione IVA il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione oppure eseguire l'adempimento.

La remissione *in bonis* può essere effettuata entro e non oltre il termine normativamente previsto (prima dichiarazione utile), e non è ulteriormente ravvedibile (i 250 euro di sanzione previsti sono quindi “fissi” e non riducibili).

Estensione oggettiva

La procedura riguarda ipotesi diverse da quelle cui sono applicabili gli artt.1 e 2 del D.P.R. n. 442/1997 (comportamento concludente). Si tratta quindi di una procedura cui può esser fatto ricorso qualora si tratti di ipotesi:

- di benefici, agevolazioni o regimi opzionali, diversi da quelli di determinazione dell'imposta o dai regimi contabili;
- di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili per i quali la normativa di settore, derogando all'art. 2 D.P.R. n. 442/1997, preveda l'effettuazione di adempimenti di comunicazione o di altri adempimenti formali, a pena di decadenza.

In particolare, secondo quanto sottolineato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare n. 38/E, cit.), la remissione *in bonis* può avere a oggetto:

- la regolarizzazione dell'omessa comunicazione relativa all'opzione per la trasparenza fiscale delle società di capitali, che doveva essere effettuata entro il primo dei tre periodi di imposta coperti dall'opzione stessa;
- la regolarizzazione dell'omessa comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale, che doveva essere inviata (per i soggetti con esercizio solare) entro il 16 giugno del primo anno coperto da tale opzione;
- l'omesso invio del modello EAS, ossia della comunicazione dei dati fiscalmente rilevanti necessaria ai fini dell'applicazione del regime fiscale agevolato previsto per gli enti associativi;
- l'omessa presentazione, entro il 16 febbraio, della comunicazione per l'adesione al regime di liquidazione e versamento mensile o trimestrale dell'IVA di gruppo;
- l'omessa comunicazione dell'opzione per la determinazione dell'IRAP in base al bilancio, da effettuarsi entro 60 giorni dall'inizio del periodo di imposta;
- l'omessa comunicazione (entro tre mesi dall'inizio del primo periodo di imposta dell'opzione) relativa all'opzione per la *tonnage tax*;
- per gli enti interessati, l'omessa effettuazione degli adempimenti richiesti per partecipare al riparto del 5 per mille dell'IRPEF (trattasi di una forma di ravvedimento particolare che si aggiunge alla remissione *in bonis* a carattere generale).

Le fattispecie sopra individuate sono solo a titolo esemplificativo: si evince quindi che la remissione *in bonis* può esser fatta valere per ulteriori ipotesi nelle quali l'effettuazione di una comunicazione o di un adempimento sia condizione per la correttezza di un determinato comportamento assunto dal contribuente.

Opzioni consolidato/trasparenza

Rispetto a quanto visto sopra, cioè alla possibilità di fare ricorso alla remissione *in bonis* (ossia alla regolarizzazione tardiva) per le opzioni relative a consolidato e trasparenza, occorre considerare che l'obbligo di formulare una specifica opzione in questi due casi è stato eliminato dal D.Lgs. 21.11.2014, n.

175.

In particolare, l'art. 16 di tale decreto ha innovato il regime delle opzioni prevedendo le seguenti "semplificazioni" normative:

- art. 115, c. 4, del TUIR (**trasparenza fiscale**), le parole: *"entro il primo dei tre esercizi sociali predetti, secondo le modalità indicate in un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate"* sono state sostituite dalle seguenti: *"con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione"*;
- art. 119, c. 1, lett. d, del TUIR (**consolidato fiscale nazionale**), le parole: *"entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa secondo le modalità previste dal decreto di cui all'articolo 129"* sono sostituite dalle seguenti: *"con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione"*.
- le nuove disposizioni normative hanno trovato applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (per i soggetti solari, dal 2015).

Prima del D.L. 193/2016

Nel regime anteriore alle ultime innovazioni qui commentate, l'istituto della remissione *in bonis* poteva venire utilizzato per sanare l'omessa formale presentazione delle comunicazioni per l'esercizio dell'opzione in caso di adesione alla trasparenza ex art. 115 e al consolidato fiscale.

Come si è visto, tali opzioni vengono ora esercitate tramite semplice indicazione nel modello Unico.

L'omessa comunicazione dell'opzione per il consolidato relativo al triennio 2014/2016, che doveva essere inoltrata entro il 16 giugno (per i soggetti solari), poteva quindi essere sanata attraverso la remissione *in bonis* solo entro il 30.09.2014.

Successivamente a tale data, evidentemente, non era più possibile intervenire sanando il consolidato decorrente appunto dal 2014, né era invocabile un'ipotesi di comportamento concludente, né infine potevano essere invocate le nuove regole che prevedevano la comunicazione in dichiarazione, dal

momento che queste ultime, come si è detto, hanno acquistato efficacia solamente a decorrere dal 2015 (consolidato 2015/2017).

Un maggior margine di manovra possedeva invece l'opzione per la trasparenza fiscale, che secondo le norme previgenti poteva essere esercitata entro la fine del primo periodo di imposta coperto dall'opzione stessa. Ciò significa che l'opzione decorrente dal 2014, secondo le disposizioni sulla remissione *in bonis*, poteva essere sanata entro il 30.9.2015 (termine ordinario di presentazione della prima dichiarazione utile successiva).

Innovazioni

L'istituto della remissione *in bonis*, che consiste in sostanza in una particolare forma di ravvedimento operoso che sana non gli omessi versamenti o le dichiarazioni infedeli, bensì gli “omessi adempimenti”, vede ampliato il suo raggio di intervento a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 22.10.2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla L. 01.12.2016, n. 225.

Giacché l'opzione viene ora esercitata in sede di dichiarazione, si potrebbe ritenere che la sua omissione possa venire sanata attraverso una comune dichiarazione integrativa: è tuttavia evidente che l'adozione di un regime fiscale particolare, vincolato a un arco temporale triennale, mal si concilia con un istituto (quello della dichiarazione integrativa) ormai esteso (anche per effetto delle recenti innovazioni normative in materia) a tutti i periodi di imposta fino alla scadenza del termine per l'esercizio dell'attività di accertamento.

La soluzione più lineare e coerente con la particolare fattispecie viene ora fornita appunto dal D.L. n. 193/2016 (art. 7, cc. 29 - 30), ove è stabilito che **anche per l'esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi** da presentare nel corso del primo periodo di valenza del regime opzionale resta fermo quanto stabilito dall'art. 2, c. 1, del D.L. n. 16/2012 (ovvero la possibilità di ricorso alla remissione *in bonis*).

Occorre però considerare che le nuove disposizioni trovano applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (art. 7, c. 30).

Ciò indurrebbe a ritenere che la remissione *in bonis* possa essere applicata solamente alle opzioni che verranno esercitate a partire dal 2017 (ad esempio, all'opzione per il consolidato fiscale relativa al triennio 2017-2019).

Se l'opzione non viene esercitata in Unico 2017, ci sarebbe quindi tempo fino all'1 ottobre 2018 (il 30 settembre cade di domenica) per dar corso alla remissione *in bonis*. Il regime della tassazione di gruppo potrebbe quindi prendere avvio normalmente nel periodo di imposta 2017, e proseguire senza interruzioni, con “*sanatoria*” appunto entro il predetto termine di presentazione di Unico 2018.

Ravvedimento e integrativa

Il **ravvedimento operoso**, soprattutto dopo le innovazioni della legge 23.12.2014, n. 190, è divenuto uno strumento ad ampio raggio per regolarizzare le “*omissioni*” dei contribuenti compiute fase di versamento/compensazione che attraverso le dichiarazioni fiscali.

In particolare, il nuovo ravvedimento operoso rende possibile la chiusura di possibili vertenze con il fisco semplicemente correggendo il comportamento entro i termini concessi all'amministrazione finanziaria per l'attività di accertamento, anche in presenza di attività di controllo in corso.

Nel vigente contesto normativo, l'istituto del ravvedimento operoso, che consente la riduzione delle sanzioni, si sposa a quello della **dichiarazione integrativa** (in particolare, “*a sfavore*” del contribuente), che permette di rettificare una situazione dichiarata dal contribuente dalla quale è derivata una minore imposta o un maggior credito rispetto a quanto dovuto.

Si rammenta che l'ipotesi del mancato esercizio di un'opzione in dichiarazione è stata ritenuta possibile oggetto di dichiarazione integrativa dall'Agenzia delle Entrate (circolare 04.03.2010, n. 8/E; risoluzione 20.12.2010, n. 132/E).

L'amministrazione finanziaria, infatti, ha ritenuto che il mancato esercizio di un'opzione non equivale necessariamente a una precisa scelta di non avvalersi del regime facoltativo.

Considerazioni

Occorre considerare che l'omissione di una comunicazione, come quella che i contribuenti sono tenuti a effettuare in sede di dichiarazione dei redditi per rendere noto al fisco l'esercizio di un'opzione, non causa direttamente un danno alle ragioni erariali. Si tratta quindi di una violazione formale, ma non "meramente formale", in quanto impedisce all'amministrazione di avere una chiara rappresentazione della situazione del soggetto. Questo nel frattempo prende a "comportarsi" come una società optante per il consolidato fiscale ovvero per il regime di trasparenza, dal punto di vista sia dichiarativo che sostanziale.

Non si configura quindi la situazione prevista dall'art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000, e dall'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997, ove è prevista la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in una "*mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*" (circolare dell'Agenzia delle Entrate 03.08.2001, n. 77/E).

Il ricorso alla "remissione" anziché alla dichiarazione integrativa è possibile, come si è visto sopra, a partire dalle opzioni che coprono il 2017 (primo periodo dell'opzione), mentre per i periodi anteriori potrebbe forse valere il ricorso alla dichiarazione integrativa. In questa seconda ipotesi, la sanzione minima di 250 euro per l'omessa comunicazione (dichiarazione infedele senza danno per l'erario) sarebbe ravvedibile, con la nota graduazione delle riduzioni percentuali disposta dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Al contrario, in ipotesi di remissione *in bonis* (senza una formale dichiarazione integrativa), la sanzione di 250 euro rimane fissa e non ravvedibile. Dal momento che quest'ultimo regime, relativamente svantaggioso rispetto a quello della dichiarazione integrativa, è espressamente previsto dalla norma (sembra) come modalità ordinaria per sanare le "omesse opzioni", si ritiene che d'ora in avanti esso dovrà ritenersi "*esclusivo*", e che non si potrà più dar corso al sistema "*alternativo*".

D'altronde, dato che la remissione consiste nell'effettuazione (pur tardiva) dell'adempimento accompagnata dal versamento della sanzione, nel caso di specie esse non differisce dall'ipotesi della dichiarazione integrativa, salvo che per il differente regime sanzionatorio (impossibilità di ravvedimento). Le cose cambiano, naturalmente, se attraverso la dichiarazione integrativa si intendono sanare anche ulteriori omissioni ed errori.

Inoltre, è da dire che sembra difficilmente ipotizzabile una dichiarazione integrativa "*lunga*" (entro i termini per l'esercizio dell'attività di accertamento) che si presti anche, sanando l'omessa comunicazione,

a “ricostruire” un regime di consolidato o di trasparenza a distanza di anni. Uno scenario del genere, con tutta evidenza, creerebbe complicazioni anche rispetto alla trasparenza nei confronti degli organismi di controllo ai fini dell’accertamento.

15 marzo 2017

Fabio Carriolo