

OPZIONI IRAP

PER LE VECCHIE OPZIONI VALE SEMPRE IL RINNOVO TACITO E QUESTO PERMETTE LA CONTINUITA' DELLE OPZIONI

di Vito Dulcamare

Secondo l'Agenzia delle entrate, vale solo una volta il rinnovo tacito dell'opzione, fatta dai soggetti IRPEF in contabilità ordinaria, per la determinazione del valore della produzione con le regole previste per i soggetti IRES in quanto, per i rinnovi successivi, deve essere presentato l'apposito modello di opzione.

La predetta conclusione non ha alcun fondamento giuridico in quanto le norme applicabili consentono espressamente il rinnovo tacito dell'opzione effettuata in precedenza.

Pertanto, per effetto del rinnovo tacito, l'opzione potrebbe ricomprendere le annualità dal 2015 in avanti per le quali è variato il metodo dell'opzione.

La vicenda

A seguito dell'introduzione della nuova disciplina sulle opzioni contabili e, in particolare, della nuova disposizione introdotta con l'art. 16 comma 4, del D.Lgs. n. 175/2015 (decreto semplificazioni)¹, circa l'opzione per il regime di determinazione del valore della produzione ai fini IRAP secondo le regole proprie dei soggetti IRES, un professionista ha chiesto al Contact Center dell'Agenzia delle entrate di precisare sostanzialmente il funzionamento delle opzioni tenuto conto che la nuova disciplina prevede l'esercizio dell'opzione all'intero della dichiarazione annuale IRAP.

¹ Sull'applicazione delle nuove norme in materia di opzioni, sia consentito il rinvio a V. DULCAMARE, Le nuove norme per l'esercizio delle opzioni e le opzioni "impossibili" per chi inizia l'attività, in www.commercialistatelematico.com dell'11 dicembre 2014.

In particolare, il quesito posto è stato il seguente:

Per i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria, il comma 2 dell'articolo 5-bis del decreto IRAP ha previsto la possibilità di optare per il calcolo della base imponibile Irap secondo le modalità dettate per i soggetti IRES, a partire dal periodo d'imposta 2008.

L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta (triennio 2008-2010 per chi ha aderito alla prima occasione utile), al termine dei quali si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio (2011-2013 per chi ha aderito il 2008).

E per il triennio successivo, ovvero 2014-2016, per chi ha aderito il 2008?

Vale ancora il tacito rinnovo o occorre esercitare nuovamente l'opzione?

In proposito ricordo che l'art. 16 C. 4 del D.Lgs 175/2014, ha stabilito che la predetta opzione viene inserita all'interno della dichiarazione ma a partire dal periodo d'imposta 2015.

Rispondendo al quesito, considerato come richiesta di assistenza e non di interpello ordinario, e tralasciando di intervenire sulle questioni relative al passaggio da una disciplina all'altra, il Centro di Assistenza Multicanale ha risposto quanto segue:

Gentile signor.....,

le segnaliamo che per il triennio 2014 - 2016 **non era valido il rinnovo tacito**, ma l'opzione di cui al quesito doveva essere comunicata all'Agenzia delle Entrate tramite la "COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA DI CUI ALL'ARTICOLO 5-BIS, COMMA 2, DEL D.LGS. N. 446/97" (reperibile al seguente link

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/Opzione+Irap/SchedaInfo+opzione+irap/>)

entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercitava l'opzione; sono, dunque, decorsi i termini.

La questione del rinnovo tacito

La risposta fornita non pare essere conforme alla precedente disciplina e ai chiarimenti ufficialmente forniti dalla stessa Agenzia delle entrate.

Infatti, il comma 2 dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, in vigore fino al 12 dicembre 2014, prevedeva quanto segue:

2. I soggetti di cui al comma 1, in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole di cui all'articolo 5. L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con le modalità e nei termini stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro il 31 marzo 2008. **Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non opti, secondo le modalità e i termini fissati dallo stesso provvedimento direttoriale, per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole del comma 1;** anche in questo caso, l'opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile.

Appare già evidente che, dopo il primo triennio, alcuna opzione era richiesta al contribuente per manifestare la volontà del rinnovo in quanto la norma prevedeva, al contrario, una specifica opzione per ritornare al metodo (ordinario per i soggetti IEPEF) di cui all'art. 5.

Il successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 31 marzo 2008, prot. 49810, con il quale veniva emanato il modello da utilizzare per manifestare l'opzione, espressamente - nelle motivazioni del provvedimento - ripeteva il predetto principio, prevedendo quanto segue:

L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con le modalità e nei termini stabiliti con il presente provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che approva il modello per la .Comunicazione dell'opzione per la determinazione del valore della produzione netta di cui all'articolo 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97, con le relative istruzioni per la compilazione, annessi al presente provvedimento.

Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non eserciti la revoca dell'opzione precedentemente comunicata. In tal caso il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1, dell'articolo 5 . bis del D.Lgs. n. 446 del 1997 per almeno un triennio, al termine del quale, la revoca si intende

tacitamente rinnovata per un altro triennio salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo quanto stabilito dall'articolo 5 del citato D.Lgs. n. 446.

Infine, identico principio era contenuto nella circolare 28 ottobre 2008, n. 60/E, par. 4; mentre nulla era previsto nelle istruzioni per la compilazione del modello, limitandosi queste a ricordare di barrare *"le caselle opzione o revoca in funzione della tipologia della comunicazione effettuata con il presente modello."*

Ebbene, sulla base di tali indicazioni, pare evidente che, per permanere nel particolare regime, basato sul contenuto del conto economico, di determinazione del valore della produzione, era sufficiente che il soggetto IRPEF avesse manifestato l'opzione per tale regime senza mai esercitarne la revoca.

La continuità del rinnovo tacito

Conseguentemente, per un soggetto IRPEF in attività già al 1° gennaio 2008, l'opzione per il regime in questione risulta essere stato così manifestato nel tempo:

Triennio 2008/2009/2010	Triennio 2011/2012/2013	Triennio 2014/2015/2016
Opzione con apposita istanza	Rinnovo tacito	Rinnovo tacito

Secondo il Contact Center, invece, l'opzione tacita per il triennio 2014/2015/2016 deve intendersi bob valida in quanto l'opzione doveva essere espressamente manifestata mediante la presentazione dell'apposita istanza.

La predetta interpretazione parrebbe ancorata al fatto che le norme in questione fanno riferimento solo:

- ad una espressa opzione per un primo triennio,
- ad un rinnovo tacito per un altro triennio,

nulla prevedendo per il triennio ancora successivo, il che azzera l'opzione fin lì, espressamente o tacitamente, manifestata.

Da tale singolare lettura, dovrebbe essere tratta - quindi - la conclusione che per il triennio successivo deve necessariamente servire l'espressione manifesta di una nuova opzione.

Al riguardo, non può non rilevarsi come l'interpretazione fornita, ove fosse confermata questa unica possibile chiave di lettura, sia priva di fondamento e,

con molta probabilità, basata su una lettura alquanto singolare delle norme e chiarimenti innanzi richiamati.

E il fatto che la norma nulla dica circa gli obblighi successivi al primo rinnovo tacito, non significa affatto, come pensa il Contact Center, che si azzera il tutto e si ritorna al punto di partenza.

In realtà, sia le norme che i chiarimenti sono fondati su un principio fondamentale dell'ordinamento tributario nazionale secondo cui, una volta manifestata un'opzione (nel caso in esame: per la determinazione IRAP sulla base del conto economico o la revoca da tale regime), questa vale fino a revoca espressa; conseguentemente, non avendo il contribuente manifestato alcuna revoca, deve intendersi intervenuto il rinnovo tacito anche per il triennio successivo al secondo.

Peraltro, ove il legislatore avesse voluto limitare il rinnovo tacito ad un solo triennio, avrebbe dovuto prevederlo espressamente nella norma non potendo una così rilevante previsione essere lasciata alla libera interpretazione di chiunque.

Gli effetti dell'opzione dopo il decreto semplificazioni

Se, dunque, in mancanza di revoca, il rinnovo tacito deve intendersi esteso anche ad ogni altro triennio successivo al primo, pare evidente che l'ultimo triennio debba riguardare anche le annualità, successive al 2014, per le quali il D.Lgs. n. 175/2014 ha variato le modalità di manifestazione dell'opzione.

In effetti, il decreto semplificazione è intervenuto unicamente a prevedere nuove modalità di esercizio dell'opzione o della revoca, ma nulla ha innovato circa il funzionamento dell'opzione e, soprattutto, il riferimento al triennio.

Consequentemente, non essendo intervenuta alcuna revoca, l'opzione tacita intervenuta nel 2014 per il triennio 2014/2015/2016 deve intendersi assolutamente in essere non necessitando nemmeno di una conferma al rigo IS 35 del modello di dichiarazione IRAP 2015 (per l'anno 2014).

Infatti, come indicato nelle istruzioni, la compilazione di detto rigo risulta necessaria per manifestare le opzioni per le annualità successive al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014; conseguentemente, poiché l'opzione è sempre irrevocabile e triennale e le annualità 2015 e 2016 sono già ricomprese nel triennio al quale si applica la proroga tacita per le stesse annualità, non vi è alcuna necessità di compilare il predetto rigo.

Tutt'al più quello che necessita potrebbe essere una conferma specifica dell'Agenzia delle entrate sulla validità, indipendentemente dal numero dei



trienni interessati, del rinnovo tacito, ad fine di evitare interpretazioni che possono far dubitare della corretta applicazione della disciplina.

2 aprile 2015
Vito Dulcamare