

Decreto Semplificazioni
LE NUOVE NORME PER L'ESERCIZIO DELLE OPZIONI
E LE OPZIONI "IMPOSSIBILI" PER CHI INIZIA
L'ATTIVITA'

Le recenti semplificazioni introdotte in materia di opzioni ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP non considerano la situazione dei soggetti che iniziano l'attività e che intendono optare immediatamente per il particolare regime applicativo al quale sono interessati.

Infatti, così come approvata, la norma consente di esercitare l'opzione solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività, lasciando quindi scoperto il primo anno di attività.

In attesa di una auspicabile modifica legislativa, l'opzione potrebbe essere indicata, come informazione supplementare, nella dichiarazione di inizio attività IVA.

1. La razionalizzazione delle comunicazioni dell'esercizio di opzione

L'art. 16 del decreto legislativo n. 175/2014 ha introdotto, tra le altre, alcune semplificazioni relativamente a particolari opzioni manifestate dai contribuenti per l'applicazione di specifici regimi di determinazione dei redditi o dell'IRAP.

Più precisamente, il citato art. 16 semplifica l'esercizio delle seguenti opzioni:

- regime della trasparenza fiscale, di cui all'art. 115 del TUIR; oltre che per la "grande" trasparenza fiscale, la nuova disciplina deve intendersi applicabile anche alla "piccola" trasparenza fiscale di cui all'art. 116 del TUIR, per il richiamo ivi fatto all'art. 115;
- regime del consolidato nazionale, di cui all'art. 119 del TUIR;
- regime della tonnage tax, di cui all'art. 155 del TUIR;
- determinazione ordinaria (sulla base delle risultanze del conto economico) della base imponibile dell'IRAP da parte dei soggetti IRPEF in

regime di contabilità ordinaria, di cui all'art. 5-bis del D. Lgs. n. 446/1997.

Fino al 31 dicembre 2014 l'esercizio delle predette opzioni, con riferimento ai soggetti che hanno periodo d'imposta corrispondente all'anno solare, risulta così schematizzato:

Opzioni fino al 31 dicembre 2014			
tipologia	termine	modalità	effetto
trasparenza fiscale	entro il 1° dei tre esercizi interessati all'opzione	trasmissione telematica dell'apposita comunicazione prevista per ciascuna tipologia di opzione	dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è stata effettuata la trasmissione
consolidato nazionale	entro il giorno 16 del 6° mese del 1° periodo di imposta interessato all'opzione		
tonnage tax	entro 3 mesi dall'inizio del 1° periodo di imposta interessato all'opzione		
Irap ordinaria	entro 60 giorni dall'inizio del 1° periodo di imposta interessato all'opzione		

Il citato art. 16 interviene, quindi, su tali differenti discipline, unificando di fatto i termini e le modalità, prevedendo allora che l'opzione si manifesta *"con la dichiarazione (redditi o IRAP) presentata **nel** periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione."*

Pertanto, per i soggetti che hanno periodo d'imposta corrispondente all'anno solare, a partire dal 1° gennaio 2015 l'esercizio delle predette opzioni risulta così schematizzato:

Opzioni dal 2015			
tipologia	termine	modalità	effetto
trasparenza fiscale	trasmissione telematica della dichiarazione (redditi o IRAP) relativa al tipo di opzione	trasmissione telematica della dichiarazione (redditi o IRAP) contenente l'opzione	dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è stata effettuata la trasmissione
consolidato nazionale			
tonnage tax			
Irap ordinaria			

Conseguentemente, ove si intenda optare a partire dal 2015, l'opzione deve essere effettuata nel modello Unico 2015 o IRAP 2015 in quanto tali modelli, ancorché relativi al 2014, sono quelli presentati **nel** periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

La finalità della norma, così come manifestata anche nella relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo, consiste soprattutto nella volontà di evitare *"l'utilizzo degli ulteriori separati modelli di comunicazione attualmente previsti"*, realizzando una concreta ed effettiva semplificazione.

Come pare evidente, rispetto ai termini fin qui utilizzati, sempre con riferimento a soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, l'unico termine anticipato (dal 31 dicembre al 30 settembre) è quello relativo all'opzione per il regime della trasparenza fiscale, il che deve indurre, a partire dal 2015, a prendere atto dell'esistenza di un nuovo termine per evitare che, dimenticandosi della novità, si pensi sempre al 31 dicembre come termine ultimo per la comunicazione dell'opzione per il regime di trasparenza.

Peraltro, proprio per quanto riguarda il regime della trasparenza fiscale, va rilevato che l'anticipazione del termine deve essere tenuto presente anche ai fini dell'acquisizione della volontà dei soci di accedere al particolare regime, come specificatamente previsto dall'art. 4 del decreto 23 aprile 2004 che regola il funzionamento dell'opzione in questione, non risultando realistico ipotizzare l'esercizio dell'opzione da parte della società senza avere prima acquisito il parere dei soci manifestato alla società a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno.

2. Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Le nuove norme sull'esercizio delle predette opzioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Tale decorrenza risulta giustificata dalla constatazione che le predette opzioni devono essere manifestate nelle dichiarazioni fiscali da presentare mentre risultavano già approvati i modelli di dichiarazione da presentare nel 2014 i quali non riportavano le necessarie indicazioni per esercitare le predette opzioni.

La nuova modalità di esercizio delle predette opzioni viene, quindi, rinviata alla *"modulistica 2015"*.

Per effetto di tale rinvio, quindi, la prima opzione sarà effettuata con il modello Unico 2015 o con il modello IRAP 2015 sia per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare 2014, sia per quelli con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare obbligati all'utilizzo dei modelli 2015, mentre per le opzioni fino al 31 dicembre 2014 valgono ancora le vecchie discipline.

3. La situazione dei soggetti che iniziavano l'attività

Nei regimi vigenti fino al 31 dicembre 2014, le discipline applicabili consentivano l'esercizio dell'opzione anche per il primo periodo di imposta.

In effetti, il termine previsto dalle predette discipline era sempre individuato con riferimento al primo periodo di applicazione del regime opzionale nel senso che l'opzione andava sempre manifestata prima della fine del periodo di imposta.

Pertanto, una società a responsabilità limitata costituita nel corso del 2014 poteva, ad esempio, esercitare l'opzione per il regime della trasparenza entro la fine del primo periodo di imposta interessato dall'opzione.

Analogo discorso va fatto per le altre tipologie di opzioni e, soprattutto, per l'opzione ai fini dell'IRAP.

Nella disciplina vigente fino al 31 dicembre 2014, infatti, l'opzione per la determinazione ordinaria della base imponibile IRAP da parte dei soggetti IRPEF era espressamente prevista anche nei casi di inizio attività e, addirittura, nei casi di trasformazione omogenea regressiva da società di capitali in società di persone.

Infatti, con circolare 28 ottobre 2008, n. 60/E, par. 4, l'Agenzia delle entrate aveva precisato quanto segue:

- per le società di persone neo-costituite, l'opzione per la determinazione ordinaria della base imponibile doveva essere esercitata, come previsto per l'esercizio dell'opzione a regime, entro 60 giorni dall'inizio del primo periodo di imposta;
- per gli imprenditori individuali che iniziavano l'attività in corso d'anno, l'opzione doveva essere esercitata in relazione a tale periodo di imposta entro 60 giorni dalla data di inizio dell'attività di cui all'articolo 35 del DPR n. 633/1972;
- per le trasformazioni da società di capitali in società di persone, l'opzione doveva essere esercitata entro il termine di 60 giorni dalla data di efficacia giuridica della trasformazione; la mancanza di tale opzione comportava l'applicazione del regime "naturale" di determinazione della base imponibile IRAP di cui all'art. 5-bis del D. Lgs. n. 446/1997.

4. La situazione dei soggetti che inizieranno l'attività

Con la nuova norma di semplificazione, invece, i soggetti neo costituiti e che intendono esercitare l'opzione già per il primo periodo di imposta trovano, al momento, un ostacolo nel fatto che l'opzione vale dal periodo di imposta nel quale si presenta la dichiarazione dei redditi o IRAP.

Il nuovo sistema, infatti, prescinde dall'apposita (e preventiva, rispetto alla chiusura del periodo di imposta) comunicazione per rifarsi, invece,

ad una dichiarazione annuale (redditi o IRAP) che è sicuramente successiva alla chiusura del periodo di imposta.

Per effetto di tale particolare previsione, quindi, una società a responsabilità limitata costituita nel corso del 2015 potrà esercitare l'opzione per il regime della trasparenza solo nel corso del 2016 quando presenterà la dichiarazione dei redditi relativa al 2015.

Ma così facendo, però, l'opzione non vale certo per il 2015, ma si applica a partire dal 2016.

Infatti, il comma 5 del citato art. 16 prevede espressamente che la nuova opzione si manifesta *"con la dichiarazione (redditi o IRAP) presentata **nel** periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione."*

In pratica, una dichiarazione presentata nel 2015 vale dal 2015 e, per il caso della società neo costituita nel 2015, la dichiarazione presentata nel 2016 non può che valere dal 2016 e non già per il 2015.

Per consentire l'opzione già al primo periodo di imposta, sarebbe stato sufficiente che la norma avesse utilizzato la preposizione **"per il"** al posto di quella effettivamente utilizzata **"nel"** e, in tal modo, non sarebbe sorto alcun dubbio in quanto l'opzione si sarebbe manifestata *"con la dichiarazione (redditi o IRAP) presentata **per il** periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione."*

Purtroppo, l'interpretazione letterale del citato comma 5 non può che essere solo quella innanzi richiamata, con l'effetto che, ove non intervengano ripensamenti anche nella forma di chiarimenti estensivi forniti dalla stessa Agenzia delle entrate, i soggetti neo costituiti dal 1° gennaio 2015 si troveranno nell'impossibilità di esercitare l'opzione per il primo periodo di imposta di attività.

A tutto ciò si aggiungano le gravi complicazioni che potrebbero intervenire in caso di controlli e verifiche fiscali a carico di una società neo costituita che non ha potuto ancora esercitare il proprio diritto all'opzione per essere nel primo periodo di imposta di attività.

In una simile situazione, infatti, non è noto se la società potrà efficacemente sostenere di voler esercitare il diritto all'opzione quando, ad esempio, come nel caso della tonnage tax, questo regime può sicuramente consentire di fruire di indubbi vantaggi economici; soprattutto, non è noto se una dichiarazione, ancorché autocertificata, in tal senso potrà mai essere presa in considerazione dagli organi di controllo.

In attesa di una modifica legislativa al riguardo, è comunque auspicabile che l'Agenzia delle entrate si appresti a rendere pubblica una possibile soluzione che potrebbe essere individuata in una modifica dei modelli

anagrafici di comunicazione dell'inizio attività AA7/10 a AA9/11 e, in attesa di una simile modifica, consentire l'esercizio dell'opzione nella sezione relativa agli "Allegati" dei prodotti modelli.

Vito Dulcamare

11 dicembre 2014