

Ai gentili clienti
Loro sedi

Sanatoria

per le comunicazioni e gli adempimenti omessi

Premessa

L'art. 2 co. 1 del decreto introduce una **particolare forma di ravvedimento operoso** (remissione *in bonis*) volto ad evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni e più in generale ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano al contribuente, che abbia in ogni caso i requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

La norma intende salvaguardare i diritti del contribuente in buona fede e presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire, ed abbia solo omesso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente.

È, quindi, escluso che **il beneficio possa essere fruito o il regime opzionale 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. Sono, peraltro, sanabili i soli comportamenti che non abbiano prodotto danni per l'erario nemmeno in termini di pregiudizio all'attività di accertamento.**

Condizioni per regolarizzare

Per potersi avvantaggiare della regolarizzazione di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012 è **necessario** che:

- le violazioni relative al riconoscimento del beneficio senza le formalizzazioni necessarie o le violazioni connesse all'applicazione del regime opzionale senza averne diritto non siano ancora state contestate dall'Amministrazione finanziaria;

→ non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza.

OSSERVA

La **circ. dell'Agenzia delle Entrate 28.9.2012 n. 38**, a commento dell'art. 2 co. 1-3-*bis* del DL 16/2012, ha chiarito che **nel caso in cui siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento che abbiano ad oggetto comparti impositivi diversi da quello cui si riferisce il beneficio fiscale o il regime opzionale è possibile avvalersi comunque dell'istituto della remissione *in bonis*.**

Al fine di accedere alla sanatoria è poi necessario che **il contribuente possieda "i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento"**. I requisiti sostanziali devono essere posseduti alla data originaria di scadenza del termine normativamente previsto per la trasmissione della comunicazione o per l'assolvimento dell'adempimento di natura formale propedeutici alla fruizione di benefici di natura fiscale o all'accesso a regimi opzionali.

Modalità

Il contribuente che abbia i requisiti sostanziali e a cui non sia stata constatata la violazione del mancato adempimento o nei confronti del quale non siano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali abbia avuto formale conoscenza deve:

→ effettuare la comunicazione o eseguire l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima **dichiarazione utile**;

OSSERVA

La circ. 38/2012 chiarisce che per "**prima dichiarazione utile**" deve intendersi 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 dell'imposta sul valore aggiunto, il termine cui occorre far riferimento è quello di presentazione della prima dichiarazione IVA che scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione o l'adempimento stesso.

→ versare contestualmente l'importo di **euro 258,00** pari alla misura minima della **sanzione** stabilita dall'art. 11 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 471.

La sanzione:

↘ deve essere versata con modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 9.7.97 n. 241 e non è possibile compensare l'importo dovuto con eventuali crediti disponibili;

- ✚ non può essere oggetto di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97 poiché la sanzione rappresenta l'onere da assolvere per avere diritto al riconoscimento dei benefici concessi dall'art. 2 co. 1 del DL 16/2012;
- ✚ deve essere versata utilizzando il **codice tributo "8114"** denominato "*Sanzione di cui all'art. 11 comma 1, dlgs. 471/97, dovuta ai sensi dell'articolo 2 comma 1 del dl 16/2012 - RIMESIONE IN BONIS*" (ris. Agenzia delle Entrate 11.5.2012 n. 46)

Decorrenza

Il DL 16/2012 è entrato in vigore il 2.3.2012 e, in mancanza di una specifica data di decorrenza, le disposizioni dell'art. 2 co. 1, dovrebbero trovare applicazione con riferimento alle irregolarità per le quali, alla data di entrata in vigore dello stesso, non sia ancora scaduto il termine di presentazione della prima dichiarazione utile ai fini della regolarizzazione.

In sede di prima applicazione della norma, però, in considerazione dell'incertezza interpretativa in merito all'individuazione del *dies ad quem* entro il quale sanare l'adempimento omesso, l'Agenzia, nella circ. 38/2012, ritiene che il termine entro cui regolarizzare le omissioni di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale per la fruizione di benefici fiscali, o per l'accesso a regimi opzionali sia il 31.12.2012.

OSSERVA

La remissione *in bonis* trova applicazione anche con riferimento ad irregolarità per le quali alla data di entrata in vigore del DL 16/2012 (2.3.2012) sia scaduto il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, ma non sia ancora scaduto quello di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo d'imposta nel quale l'adempimento è stato omesso. Quindi, gli adempimenti omessi nel 2011 dai contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, potevano essere ravveduti entro la presentazione del modello UNICO 2012 il cui termine di presentazione scadeva l'1.10.2012.

Tale termine, in sede di prima applicazione dell'istituto della remissione *in bonis*, è stato prorogato al 31.12.2012.

Ambito di applicazione

Rientrano nell'ambito di applicazione della norma tutti quei casi in cui l'obbligo di comunicazione o l'adempimento formale devono essere previsti a pena di decadenza del beneficio o del regime opzionale. Conseguentemente **non rientrano nella sanatoria** quelle **omissioni che assumono natura di mera irregolarità e dal cui inadempimento discende la sola irrogazione di sanzioni.**

OSSERVA

La circ. 38/2012 evidenzia, quale fattispecie che non rientra nella sanatoria di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012, la comunicazione per beneficiare della detrazione del 55% delle spese sostenute per gli interventi di risparmio energetico "a cavallo d'anno" di cui all'art. 29 co. 6 del DL 29.11.2008 n. 185 che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2008, deve essere inviata all'Agenzia delle Entrate per poter beneficiare della detrazione.

L'omesso invio della comunicazione non determina la decadenza dell'agevolazione ma la sola applicazione della sanzione di cui all'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97. La fattispecie non rientra, quindi, tra quelle incluse nella disciplina in commento.

Non rientrano, inoltre, nell'ambito applicativo della norma le **opzioni e le revoche di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili che si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili** ai sensi degli articoli 1 e 2 del DPR 442/97.

Come indicato nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IVA 2012 "ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, le opzioni e le revoche previste in materia di IVA e di imposte dirette devono essere comunicate, tenendo conto del comportamento concludente assunto dal contribuente durante l'anno d'imposta, esclusivamente utilizzando il quadro VO della dichiarazione annuale IVA. Nelle ipotesi di esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale, il quadro VO deve essere presentato in allegato alla dichiarazione dei redditi".

Alcune delle fattispecie che possono essere sanate con l'istituto delle remissione *in bonis* sono state elencate, a titolo esemplificativo, dalla Relazione illustrativa al DL 16/2012 e dalla circ. 38/2012. In particolare, sono sanabili secondo la Relazione illustrativa:

- l'omessa opzione per il **regime di trasparenza** previsto per le società di capitali partecipate da altre società di capitale (art. 115 del TUIR) e per le srl a ristretta base proprietaria (art. 116 del TUIR);
- l'omessa opzione per il **consolidato fiscale** di cui all'art. 117 ss. del TUIR;
- l'omesso invio del **modello EAS**, la comunicazione cioè dei dati fiscalmente rilevanti necessaria ai fini dell'applicazione del regime fiscale agevolato previsto per gli enti associativi dell'art. 148 del TUIR e dell'art. 4 del DPR 633/72.

La circ. 38/2012 integra le fattispecie sopra elencate con altri casi che possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 2 co. 1 del DL 16/2012. A titolo esemplificativo la circolare evidenzia:

- ✚ l'omessa presentazione del **modello IVA 26** recante l'opzione per la procedura dell'IVA di gruppo (art. 73 co. 3 del DPR 633/72 come attuato dal DM 13.12.79);
- ✚ l'omessa **opzione** per la determinazione dell'**IRAP** di cui all'art. 5-*bis* co. 2 del DLgs 446/97 che permette alle società di persone e agli imprenditori individuali in contabilità ordinaria di determinare la base imponibile IRAP secondo le medesime regole previste per le società di capitali (principio di derivazione dal bilancio);
- ✚ l'omessa opzione per la **determinazione forfetaria del reddito delle navi** che presentano i requisiti di cui all'art. 155 co. 1 e 2 del TUIR, così come integrato dall'art. 6 co. 1 del DM 23.6.2006

Le fattispecie elencate dalla Relazione illustrativa al DL 16/2012 e dalla circ. 38/2012, che non hanno carattere di esaustività, sono state integrate dalla dottrina. Secondo la dottrina l'istituto della remissione *in bonis* può essere esteso anche ai casi di seguito elencati:

- ➔ l'omesso invio della raccomandata al conduttore in caso di opzione per la cedolare secca (art. 3 co. 11 del DLgs. 14.3.2011 n. 23);
- ➔ l'omessa opzione preventiva per l'IVA per cassa (art. 32-*bis* del DL 22.6.2012 n. 83);
- ➔ l'omessa preventiva comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara per beneficiare della detrazione IRPEF del 36% relativa all'annualità 2010 e precedenti (Art. 1 della L. 449/97 e 166 del TUIR);
- ➔ l'omessa richiesta di iscrizione nell'archivio VIES dei soggetti che intendano effettuare cessioni e acquisti intracomunitari (art. 27 del SL 78/2010).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse. Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO