

RISOLUZIONE N. 67



Roma, 6 dicembre 2023

OGGETTO: Ravvedimento speciale – ambito di applicazione – articolo 21, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34 - interpretazione autentica dell'articolo 1, commi 174 e 176, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 – Chiarimenti

Sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimenti con riferimento all'istituto del cd "ravvedimento speciale", disciplinato dall'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, di cui il legislatore ha fornito interpretazione autentica con l'articolo 21 del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 26 maggio 2023, n. 56.

In particolare, sono stati posti i seguenti quesiti:

- Ambito di applicazione del ravvedimento speciale

È stato chiesto di chiarire meglio, stante l'interpretazione autentica resa dal legislatore, quale siano le violazioni che possono essere regolarizzate tramite il ricorso al ravvedimento speciale – che consente il pagamento delle relative sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo edittale – e se, in particolare, detto istituto possa essere utilizzato anche per regolarizzare le violazioni concernenti l'indebito utilizzo in compensazione di crediti d'imposta non spettanti o inesistenti, per le quali sono irrogabili le sanzioni ex articolo 13, commi 4 e 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Al riguardo, l'articolo 1, comma 174, della legge n. 197 del 2022, dispone che, *«Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, possono essere regolarizzate con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti. Il versamento delle somme dovute ai sensi del primo periodo può essere effettuato in otto rate di pari importo con scadenza della prima rata fissata al 30 settembre 2023¹. Sulle rate successive alla prima, da versare,*

¹ Termine così posticipato, come quello di scadenza delle successive rate, dall'articolo 19 del decreto-legge n. 34 del 2023, convertito con modificazioni dalla legge 26 maggio 2023, n. 56, ed ora ulteriormente posticipato per effetto dell'articolo 3-bis (Differimento dei termini per

rispettivamente, entro il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023, il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo. La regolarizzazione di cui al presente comma e ai commi da 175 a 178 è consentita sempreché le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.».

Il successivo comma 176 prevede che *«La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato».*

La circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023, nel fornire i primi chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'istituto in parola, ha precisato che *«la normativa in parola consente di regolarizzare le violazioni “sostanziali” dichiarative e le violazioni sostanziali “prodromiche” alla presentazione della dichiarazione [...]».*

Successivamente, la norma di interpretazione autentica prevista dall'articolo 21 del decreto-legge n. 34 del 2023, superando, in parte, le indicazioni fornite con il predetto documento di prassi, ha chiarito che:

l'adesione al ravvedimento speciale) del decreto-legge 29 settembre 2023, n. 132, convertito con modificazioni dalla legge 27 novembre 2023, n. 170, secondo cui «I soggetti che, entro il termine del 30 settembre 2023, non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, possono comunque procedere alla predetta regolarizzazione, fermo restando il rispetto delle altre condizioni e modalità ivi previste, se versano le somme dovute in un'unica soluzione entro il 20 dicembre 2023 e rimuovono le irregolarità od omissioni entro la medesima data». Sono, dunque, escluse dal ravvedimento speciale le violazioni per le quali, successivamente al 30 settembre 2023, è stato notificato uno degli atti di cui all'ultimo periodo del comma 174 (atto di liquidazione, accertamento, recupero, contestazione...), mentre nessuna preclusione sussiste in presenza di un pvc, le cui violazioni, quindi, possono essere regolarizzate anche se la sua consegna è avvenuta successivamente al 30 settembre 2023.

- *«sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché le violazioni di natura formale definibili ai sensi dell'articolo 1, commi da 166 a 173, della legge 29 dicembre 2022, n. 197»;*
- *«sono ricomprese nella regolarizzazione tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata»;*
- *«sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227»;*
- *«sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative ai redditi di fonte estera, all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere e all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero di cui all'articolo 19, commi da 13 a 17 e da 18 a 22, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, non rilevabili ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio».*

Per quanto d'interesse, con riferimento al quesito prospettato, la norma di interpretazione autentica – nel ribadire che restano escluse le violazioni ivi espressamente contemplate (*i.e.* le violazioni rilevabili attraverso i controlli automatizzati, quelle formali e degli obblighi di monitoraggio) – ha chiarito che sono regolarizzabili con il ravvedimento speciale, in generale, tutte le violazioni per le quali è applicabile l'istituto del ravvedimento ordinario di cui all'articolo

13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, commesse nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e in quelli precedenti, a condizione che la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata.

In altre parole, sono escluse le violazioni:

- commesse quando la dichiarazione risulta omessa, fatta eccezione per l'ipotesi in cui il contribuente sia legittimamente esonerato da detto adempimento;

- relative a imposte non periodiche, per le quali, cioè, non è prevista dalle norme di riferimento la presentazione di una dichiarazione annuale (si pensi, ad esempio, alle imposte di registro e di successione).

Alla luce delle considerazioni che precedono, appare evidente che l'istituto del ravvedimento speciale possa essere utilizzato per regolarizzare anche le violazioni consistenti nell'indebito utilizzo dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti, tramite la rimozione delle medesime ed il versamento delle sanzioni di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del d.lgs. n. 471 del 1997, ridotte ad un diciottesimo.

Ciò nel presupposto che siano state validamente presentate le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in cui sono state commesse le violazioni.

- Criteri di individuazione delle violazioni cui si applica il ravvedimento speciale

Con riferimento alla indebita compensazione dei crediti, è stato, altresì, chiesto di chiarire se, per l'individuazione delle violazioni sanabili tramite l'istituto in parola, rilevi:

- (i) la dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta in cui i crediti utilizzati sono stati esposti per la prima volta nel campo di riferimento - con l'effetto che sarebbero quindi definibili in misura ridotta tutte le sanzioni relative all'indebita compensazione di crediti esposti nelle

dichiarazioni validamente presentate con riferimento ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti, a prescindere dal momento in cui detti crediti siano stati effettivamente utilizzati in compensazione;

- (ii) il momento in cui i crediti d'imposta sono stati effettivamente utilizzati in compensazione - conseguentemente, le indebite compensazioni eseguite dopo il 31 dicembre 2021 non potrebbero essere regolarizzate tramite il ravvedimento speciale, ma solo tramite il ravvedimento ordinario, sebbene detti crediti siano stati esposti in una delle dichiarazioni annuali presentate per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti.

Al riguardo, come già detto, secondo quanto chiarito dalla norma di interpretazione autentica, sono ricomprese nella regolarizzazione tutte le violazioni *«commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti»*.

Ne deriva che, con riferimento all'indebito utilizzo di un credito d'imposta, ciò che rileva è il momento di "commissione" della violazione sostanziale - consistente nella compensazione di un credito non spettante o inesistente - e non quello in cui lo stesso è stato, ove richiesto, esposto nell'apposito campo della dichiarazione annuale.

L'indicazione del credito in una dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 o ai periodi d'imposta precedenti - adempimento che, peraltro, spesso non risulta condizione costitutiva del diritto di credito (si pensi, per tutti, ai crediti ricerca e sviluppo) - non legittima, dunque, il ricorso all'istituto del ravvedimento speciale per definire le sanzioni relative all'indebita compensazione eseguita successivamente al 31 dicembre 2021.

Restano, in altre parole, sempre escluse dal ravvedimento speciale le violazioni concernenti i crediti d'imposta utilizzati in compensazione dopo il 31 dicembre 2021.

Giova evidenziare, infine, che la possibilità di regolarizzare le indebite compensazioni di crediti d'imposta tramite il ravvedimento speciale era già stata anticipata con la risposta ad interpello n. 348 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 14 giugno 2023. In tale sede, infatti, è stato chiarito che la violazione punita con la sanzione di cui all'articolo 13, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997 può, in linea generale, essere regolarizzata tramite il ravvedimento speciale. Resta sempre da valutare, caso per caso, se – stante quanto sopra chiarito – la violazione risulta commessa nei termini prescritti dalla legge.

Concludendo, è ammessa la regolarizzazione tramite ravvedimento speciale dell'indebito utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, mediante rimozione della violazione e versamento – in forma rateizzata, ove la prima rata sia stata versata entro il 30 settembre 2023, ovvero in un'unica soluzione, qualora il versamento venga eseguito entro il 20 dicembre 2023 – delle relative sanzioni. Ciò a condizione che la compensazione dei predetti crediti sia stata effettuata entro il 31 dicembre 2021, purché, con riferimento a tale annualità, la dichiarazione risulti validamente presentata, fatta eccezione, come detto, per l'ipotesi in cui il contribuente sia legittimamente esonerato dall'adempimento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(*firmato digitalmente*)