

Risposta n. 475/2023

***OGGETTO: Ravvedimento speciale – liquidazione IVA di gruppo – tardiva
presentazione garanzia rimborso/compensazione crediti Iva – Articolo 1,
commi da 174 a 178, legge 29 dicembre 2022, n. 197***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società [ALFA], con sede in Germania, (di seguito istante), pone il quesito qui sintetizzato avente ad oggetto l'applicabilità del c.d. "ravvedimento speciale" di cui all'articolo 1, commi da 174 a 179 della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

L'istante rappresenta di partecipare, in qualità di controllante, insieme alla società italiana [BETA] spa (controllata) alla liquidazione IVA di gruppo e che è sua intenzione presentare tardivamente le «*garanzie patrimoniali previste ai sensi del combinato disposto dell'art. 6 comma 3 del DM 13.12.79 e dell'art. 38-bis del DPR 633/72, in relazione agli anni d'imposta 2019, 2020, 2021.*

Essendo trascorsi più di 90 giorni dal termine di presentazione delle singole dichiarazioni Iva annuali, la società provvederà a regolarizzare la propria posizione tramite ravvedimento operoso, e quindi attraverso la presentazione delle garanzie e il contestuale versamento della sanzione di cui all'art. 13 comma 6 del Dlgs 471/97».

Tutto ciò premesso, chiede se, nell'ipotesi rappresentata, *«si possa dar corso all'applicazione del c.d. ravvedimento speciale introdotto dall'art. 1, comma 174 e ss. della L. 197 del 2022, in relazione agli anni d'imposta 2019, 2020, 2021».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, in sintesi, ritiene possibile avvalersi del c.d. *«ravvedimento speciale»* di cui al citato articolo 1, comma 174 e seguenti della legge 29 dicembre 2022, n. 197, trattandosi di un ravvedimento concernente le violazioni "riguardanti le dichiarazioni".

Secondo l'istante, dato che detto istituto *«[...] consente di regolarizzare le violazioni «sostanziali» dichiarative e le violazioni sostanziali «prodromiche» alla presentazione della dichiarazione quali, [...], l'errata fatturazione ovvero l'indebita detrazione (cfr Circ. 2/23, § 2) »*, e che *«la prestazione della garanzia sul credito nell'ambito dell'Iva di gruppo ha, per giurisprudenza maggioritaria, natura costitutiva ai fini della compensazione del saldo della liquidazione IVA di gruppo (cfr: Cass. nn. 8534/2014, 4843/2015, 3096/2019), sicché la relativa mancata/inesatta prestazione determina effettivi estintivi ex tunc sulla compensazione»*, è possibile ritenere *«che la violazione in esame possa fruire del ravvedimento speciale in quanto potenzialmente "riguardante la dichiarazione"».*

A conferma della propria soluzione, l'istante richiama, altresì, l'articolo 21 del decreto-legge 30 febbraio 2023, n. 34, rubricato "*Interpretazione autentica dell'articolo 1, commi 174, 176 e 179 della legge 29 dicembre 2022, n. 197*", secondo cui il ravvedimento speciale consente di definire «[...] *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 ai periodi d'imposta precedenti, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio per il 2023) ha introdotto, tra l'altro, una serie di istituti definatori (c.d. "tregua fiscale") che consentono al contribuente di definire inadempimenti, errori, provvedimenti emessi dall'Agenzia delle entrate, nonché le eventuali vertenze tributarie in essere.

In particolare, ai commi da 174 a 179 il legislatore ha disciplinato il c.d. ravvedimento speciale, istituto definitorio che, ispirandosi al "ravvedimento operoso" di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, consente al contribuente di definire in via agevolata le violazioni commesse versando solo 1/18 della sanzione irrogabile.

Nello specifico, il comma 174 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 2023. Sulle rate successive alla prima, da versare, 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».

Come recentemente illustrato con la risoluzione n. 67/E del 06 dicembre 2023 - cui si rinvia per ogni approfondimento - con norma di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 21 del decreto-legge 30 febbraio 2023, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 26 maggio 2023, n. 56 - rubricata "*Interpretazione autentica dell'articolo 1, commi 174, 176 e 179 della legge 29 dicembre 2022, n. 197*" - è stato chiarito l'ambito applicativo dell'istituto definitorio, disponendo, tra l'altro, che «*1. All'articolo 1, comma 174, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, le parole «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» *si interpretano nel senso che:*

a) 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;

b) 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, dunque, definibili tramite l'istituto in parola 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, con esclusione delle violazioni:

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

b) 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);

c) definibili ai sensi dei precedenti commi da 153 a 159 (riguardanti la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni) e da 166 a 173 (attinenti alla regolarizzazione delle irregolarità formali),

d) relative agli 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.

Si evidenzia, infine, che successivamente alla presentazione dell'istanza in oggetto, in sede di conversione del decreto-legge 29 settembre 2023, n. 132, la legge 27 novembre 2023, n. 170, ha introdotto l'articolo 3-bis (Differimento dei termini per l'adesione al ravvedimento speciale), 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»*.

Pertanto, stante l'interpretazione fornita dal legislatore, ed in linea con i chiarimenti resi con la risoluzione n. 67/E del 2023, l'istante - nel presupposto che le dichiarazioni annuali IVA relative ai periodi d'imposta in argomento siano state validamente presentate - può regolarizzare la violazione in parola (se non ancora contestata) presentando tardivamente la garanzia richiesta per legittimare le compensazioni eseguite nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, e versando, oltre agli interessi, la sanzione, in misura ridotta ad 1/18, di cui all'articolo 13, comma 6,

del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo cui «[...] *sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis [del dPR n. 633 del 1972, ndr] è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale*».

In conclusione, laddove l'istante abbia, nell'attesa di questa risposta, deciso di avvalersi, entro il 30 settembre 2023, del ravvedimento speciale, potrà altresì beneficiare della rateizzazione delle somme dovute. Diversamente, il versamento della sanzione "super ridotta" (previa rimozione della violazione) andrà eseguito in un'unica soluzione entro il 20 dicembre 2023.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)