

Ravvedimento speciale al test delle violazioni sostanziali

Dopo la circolare

Resta dubbia l'applicazione per le irregolarità come la tardiva fatturazione

Vanno chiariti gli effetti sul periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022

Alessandro Saini

La circolare 11/E/2024 (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri) con le istruzioni sulla riapertura al 31 maggio 2024 del termine per il ravvedimento speciale - con riduzione delle sanzioni a un diciottesimo - ex articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 197/2022 per le «violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti» (articolo 7, comma 7, del Dl 39/2024) e l'estensione del ravvedimento speciale alle «violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022» (articolo 3, comma 12-undecies, del Dl 215/2023) non risolve i dubbi ancora esistenti sulla portata dell'agevolazione. Ci si riferisce, in particolare, alle violazioni «sostanziali» che non hanno determinato una infedeltà dichiarativa, quale è il caso della tardiva fatturazione ovvero della omessa regolarizzazione da parte del cessionario con riferimento a fatture irregolari ovvero omesse o semplicemente tardive.

Si deve al riguardo evidenziare che l'articolo 21, comma 1, del Dl 34/2023 ha fornito una interpretazione autentica nella quale è stato chiarito che «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» mentre «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».

Se da un lato non pare vi siano dubbi in merito all'estensione integrale dei principi espressi dalla disposizione di interpretazione autentica in relazione alla riapertura al 31 maggio 2024 del ravvedimento speciale per le violazioni sostanziali relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti, non è chiaro se e in quale misura tali disposizioni interpretative si applichino al ravvedimento speciale relativo alle violazioni commesse nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022, anche in questo caso con termine stabilito al 31 maggio 2024. È dubbio in particolare se le violazioni rilevabili mediante controllo automatico delle dichiarazioni in base agli articoli 36-bis del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972, nonché le «violazioni di natura formale definibili ai sensi dell'articolo 1, commi da 166 a 173, della legge 29 dicembre 2022, n. 197» siano di ostacolo anche al nuovo ravvedimento speciale previsto per il periodo di imposta al 31 dicembre 2022, in assenza di una estensione a tale periodo della regolarizzazione relativa agli avvisi bonari (articoli 1, commi da 153 a 159, della legge 197/2022) e delle violazioni formali (articoli 1, commi da 166 a 173, della legge 197/2022).



Chiarimenti.

Le Entrate hanno diramato il 15 maggio la circolare n. 11.

Nella circolare 11/E (pagina 5), seppur in modo non esplicito, l'Agenzia sembrerebbe propendere per una interpretazione estensiva delle limitazioni anche al 2022. Non vi dovrebbero invece essere dubbi circa la portata applicativa del ravvedimento speciale anche per il 2022 di «tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (...) purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata». La norma interpretativa pare una disposizione di chiusura, avente l'obiettivo di ricomprendere nella portata del ravvedimento speciale qualsiasi violazione sostanziale ravvedibile (con esclusione delle violazioni espressamente indicate), indipendentemente dal fatto che queste si riferiscano a violazioni «sostanziali» dichiarative ovvero a violazioni sostanziali «prodromiche» alla presentazione della dichiarazione, a condizione che la dichiarazione

del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata (risoluzione 6 dicembre 2023, n. 67).

La regolarizzazione pare quindi avere una portata molto ampia, tale da ricomprendere anche le violazioni sostanziali di tardiva fatturazione o registrazione di operazioni imponibili che hanno inciso sulla corretta liquidazione del tributo (articolo 6, comma 1, del Dlgs 471/1997), a prescindere che da tali violazioni siano conseguite violazioni dichiarative, nonché i casi di mancata regolarizzazione da parte del cessionario o committente relativamente a fatture non emesse nei termini di legge da parte del cedente o prestatore ovvero irregolari (articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/1997). L'indipendenza del ravvedimento speciale dalla presenza di violazioni dichiarative è peraltro confermato anche in alcuni chiarimenti dell'Agenzia. Si pensi alla indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (risoluzione 67/2023 e risposta 348/2023) e alla tardiva presentazione della garanzia in relazione alle compensazioni effettuate nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo (risposta n. 475/2023).