



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Roma, 19 giugno 2023

OGGETTO: *Tregua fiscale – Chiarimenti in merito all'applicabilità del c.d. "ravvedimento speciale" in ipotesi particolari quali le violazioni in tema di imposta sugli intrattenimenti – Articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197*

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Nel marzo 2020 l'istante, «*esercente l'attività principale di gestione di piste per minimoto, pitbike, kart e minikart [...] è stata sottoposta a controllo documentale parziale in materia di I.S.I. [imposta sugli intrattenimenti, ndr.] [...] per anni dal 2015 al 2019.*».

Tale controllo si è concluso con l'emissione di un processo verbale «*in cui si rileva il mancato versamento della I.S.I. sui corrispettivi per il noleggio per gli anni dal 2015 al 2019*» nonché «*l'erronea applicazione dell'IVA ad aliquota 10% anziché ad aliquota 22%, sui corrispettivi incassati per l'attività di noleggio*».

In conseguenza, l'Agenzia delle entrate ha notificato all'istante «*avvisi di accertamento e gli atti di contestazione per anni 2015 e 2016; tali annualità sono oggetto di liti fiscali pendenti alla data dell'01/01/2023 e verranno definiti in base alla normativa prevista dalla legge 197/2022 art. 1 commi da 186 a 205 (Definizione agevolata delle controversie tributarie).*».

In merito agli anni successivi (2017, 2018 e 2019), rilevato che:

«*1. Entrambi i tributi (IVA e I.S.I.) sono amministrati dall'Agenzia Entrate, come previsto dal 174 dell'art. 1 Legge 197/2022;*

2. come indicato nella Circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023 a pag. 12, "la normativa in parola consente di regolarizzare (...) le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione";

3. sempre nella suddetta Circolare n. 2/E a pag. 21 si evidenzia che "al ravvedimento speciale si applicano i medesimi chiarimenti già forniti con riguardo al ravvedimento ordinario", che - per inciso - non esclude l'I.S.I. dall'ambito di applicazione di detto istituto;

4. non appare logico ipotizzare l'esclusione dell'I.S.I. dall'ambito di applicazione del ravvedimento speciale per il solo fatto che non risultano trasmesse le relative dichiarazioni, e ciò in quanto e proprio perché l'ordinamento non prevede la presentazione di dichiarativi per tale tributo.»;

l'istante chiede se sia possibile accedere all'istituto del c.d. ravvedimento speciale di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197. |

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

|In sintesi, l'istante ritiene «*che il caso prospettato debba essere risolto, entro il 31 marzo 2023, con l'adesione all'istituto del ravvedimento speciale:*

a) per il differenziale IVA (tra IVA dovuta ad aliquota 22% e IVA versata ad aliquota 10%), previa trasmissione delle dichiarazioni integrative relative ai periodi 2017, 2018 e 2019, mediante versamento dell'imposta dovuta e della sanzione ridotta a 1/18;

b) per la I.S.I. sulla base degli importi indicati nel Processo Verbale di cui all'ALLEGATO 2, mediante versamento dell'imposta dovuta e della sanzione ridotta a 1/18.»

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Tra le varie misure introdotte dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197 costituenti la c.d. "Tregua fiscale" figura anche la peculiare forma di ravvedimento "speciale" prevista dal suo articolo 1, commi da 174 a 178.

Tale istituto è stato oggetto di chiarimenti tramite alcuni documenti di prassi, noti e richiamati dall'istante (cfr. le circolari nn. 2/E e 6/E, rispettivamente del 27 gennaio e del 20 marzo 2023), cui si rinvia per tutti i dettagli del caso.

Alle indicazioni già fornite in sede di prassi va aggiunto che il legislatore è ulteriormente intervenuto in argomento con il decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 maggio 2023, n. 56, dove, tra l'altro:

a) all'articolo 19, fermo il *quantum* necessario per la regolarizzazione («*undiciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti*»), ha ridefinito i relativi termini di versamento, che ora «*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.*» (così l'attuale formulazione dell'articolo 1, comma 174, secondo e terzo periodo, della legge n. 197 del 2022);

b) all'articolo 21, ha fornito un'interpretazione autentica dei commi richiamati:

«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. [...].».

Alla luce dell'intervento normativo, risulta:

- da un lato, confermato quanto già indicato in via di prassi, ossia che sono escluse dall'istituto in esame le violazioni definibili con la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (articolo 1, commi da 153 a 159, della legge n. 197 del 2022) e con la regolarizzazione delle irregolarità formali (commi da 166 a 173 del medesimo articolo);

- dall'altro, meglio delineato l'ambito applicativo che ora non concerne più le sole «violazioni "sostanziali" dichiarative e le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione» (cfr. sempre la circolare n. 2/E del 2023), ma tutte quelle che possono costituire oggetto di ravvedimento ex articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e che

riguardano tributi/imposte con una dichiarazione di riferimento, regolarmente presentata (salvo che non sia previsto uno specifico esonero da tale adempimento), per il periodo d'imposta in cui sono state commesse. In tal senso, nella Relazione illustrativa al citato articolo 21 si legge che *«sono definibili con il ravvedimento speciale tutte le sanzioni regolarizzabili ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, riguardanti le violazioni commesse nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e nei periodi d'imposta precedenti. Restano esclusi dalla sanatoria i tributi per i quali manca una dichiarazione validamente presentata, perché omessa o non prevista dalle norme di riferimento»*.

Restano quindi esclusi tributi/imposte, quali quella di registro o sugli intrattenimenti ("ISI"), privi di una simile dichiarazione, rispetto ai quali resta, comunque, la possibilità di avvalersi del ravvedimento ordinario in base all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 (si ricorda che i relativi codici tributo sono disponibili sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate: <https://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/codici/ricerca/MenuQ4.php?Q1=&Q3=Tutte&Q2=PER+RAVVEDIMENTO+OPEROSO>).

Tanto precisato in merito all'ISI e ricordato che esula dalla presente sede qualunque valutazione in merito alle contestazioni contenute nel processo verbale più volte citato - risultando peraltro inammissibili eventuali quesiti in merito (cfr. la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016) - discorso diverso deve farsi per l'imposta sul valore aggiunto.

Alle attività di intrattenimento, infatti, in base alla previsione dell'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), per tale imposta si rende applicabile un peculiare regime.

Lo stesso *«può essere così sintetizzato nei suoi aspetti principali:*

- *applicazione dell'IVA sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti;*
- *forfetizzazione della detrazione;*

- *esonero dagli adempimenti contabili, compreso quello relativo alla presentazione della dichiarazione annuale;*
- *obbligo di adozione della contabilità separata, ai sensi dell'articolo 36, quarto comma, per le attività diverse da quelle di intrattenimento;*
- *versamento dell'IVA con le stesse modalità e termini dell'imposta sugli intrattenimenti. [...]*

Ai sensi del comma 1 dell'art. 1 del d.P.R. n. 544/1999 i soggetti che organizzano le attività elencate nella tariffa allegata al d.P.R. n. 640/1972 e che applicano il regime forfetario di cui al sesto comma dell'art. 74 del d.P.R. n. 633/1972 sono obbligati ad emettere fattura limitatamente alle prestazioni di pubblicità, di sponsorizzazione, di cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica comunque connesse alle attività di cui alla tariffa. Tali soggetti certificano, invece, mediante titoli di accesso emessi attraverso appositi misuratori o biglietterie automatizzate, i corrispettivi per l'ingresso o l'occupazione del posto e quindi per partecipare all'intrattenimento e i corrispettivi delle altre attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

L'articolo 74, sesto comma, esclude dal campo di applicazione del regime in esame le operazioni non soggette ad imposta sugli intrattenimenti, ivi comprese le prestazioni pubblicitarie, eventualmente effettuate nell'esercizio di attività di intrattenimento.

Ne consegue, pertanto, l'attrazione delle stesse nel regime IVA ordinario. Da ciò deriva limitatamente alle predette operazioni:

- *la determinazione della base imponibile secondo i criteri generali;*
- *la determinazione della detrazione secondo i principi dettati dall'articolo 19;*
- *l'osservanza degli obblighi di cui al titolo II, di liquidazione e di presentazione della dichiarazione annuale.*

La disciplina del regime forfetario IVA dettata dall'articolo 74, sesto comma, costituisce il naturale regime IVA per i soggetti che esercitano attività di organizzazione di giochi, di intrattenimenti e delle altre attività indicate nella tariffa allegata al d.P.R. n. 640/1972, ai quali viene comunque consentito di avvalersi della facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Ai sensi del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, che disciplina le modalità di comunicazione delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, i soggetti tenuti a comunicare l'opzione esercitata nell'anno 2022 devono barrare la casella 1 del rigo VO7.

L'opzione è valida fino a quando non è revocata e comunque per almeno un quinquennio.

La comunicazione della revoca deve essere effettuata barrando la casella 2 del rigo VO7.» (con queste parole, in appendice, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione IVA 2023, disponibili nell'apposita area del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, ma, parimenti, quelle degli anni precedenti).

Come emerge dal quadro succintamente fornito, non solo l'imposta sul valore aggiunto ha, in generale, una propria dichiarazione annuale di riferimento, ma nel caso degli intrattenimenti, anche laddove trovi applicazione il richiamato regime naturale che esonera dalla presentazione, la stessa può e deve (per le operazioni non soggette all'imposta sugli intrattenimenti) comunque essere presentata.

Stante quanto sopra, rilevato anche che, per gli anni dal 2017 al 2019, l'istante ha presentato la relativa dichiarazione IVA, in riferimento a tale imposta ed alle connesse violazioni, nel rispetto degli ulteriori requisiti previsti dall'articolo 1, commi 174 e ss. della legge n. 197 del 2022, non può negarsi l'accesso all'istituto del ravvedimento speciale dallo stesso disciplinato.

Si evidenzia, comunque, che il ravvedimento, per essere ritenuto soddisfacente, dovrà necessariamente tenere conto delle violazioni come constatate nel più volte richiamato processo verbale di marzo 2020. |

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.

LA DIRETTRICE CENTRALE

Danila D' Eramo

(firmato digitalmente)