

**LEGGE DI BILANCIO 2023 E REGOLARIZZAZIONE VIOLAZIONI FORMALI:
DETTAGLI ATTUATIVI DELLA MISURA**

Sulla definizione agevolata introdotta dalla legge n. 197/2022 (CONFIMI ROMAGNA NEWS nn. 1 e 2 del 2023) per gli errori che non rilevano sulla determinazione della base imponibile, l'Agenzia delle Entrate ha diramato le sue istruzioni.

La regolarizzazione si perfeziona mediante la rimozione delle irregolarità o omissioni e il versamento di 200 euro per ciascuno dei periodi d'imposta cui si riferiscono le violazioni formali. Non rientra nell'ambito di applicazione della sanatoria l'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, Irap o Iva trattandosi di un errore rilevante ai fini dell'imponibile anche se non risulta dovuta nessuna imposta. Dagli errori sanabili a quelli esclusi, dal perimetro della definizione agevolata prevista dalla citata legge di Bilancio 2023 (commi da 166 a 172).

Sono alcune delle indicazioni contenute nell'accluso [provvedimento dell'Agenzia del 30 gennaio 2023](#), emanato in applicazione del successivo comma 173, che demanda all'Amministrazione finanziaria il compito di disciplinare le modalità di attuazione dei commi 166-172.

La definizione riguarda le sole irregolarità, infrazioni, inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commessi entro il 31 ottobre 2022, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, ai fini Iva, Irap, imposte dirette, relative addizionali e imposte sostitutive, nonché sulla determinazione delle ritenute alla fonte e sul relativo pagamento dei tributi. Si tratta, in generale, delle violazioni "non collegate al tributo", le cui sanzioni sono irrogate mediante gli atti previsti dall'art. 16 del d.lgs. n. 472/1997.

Sì, inoltre, alla regolarizzazione delle violazioni relative ai crediti d'imposta e alle violazioni commesse dagli intermediari e da altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative.

Il provvedimento traccia diverse esclusioni dalla disciplina di favore. Non rientra nell'ambito di applicazione della sanatoria, per esempio, l'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, Irap o Iva trattandosi di un errore rilevante ai fini dell'imponibile anche se non risulta dovuta nessuna imposta. Esclusa anche la violazione per deduzione di spese o costi relativi a beni non scambiati o servizi non prestati, con la sanzione amministrativa dal 25 al 50% dell'ammontare di tali componenti indeducibili. Non beneficiano della "regolarizzazione" neanche le violazioni formali oggetto di rapporto concluso in modo definitivo alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023, cioè all'1 gennaio 2023, o pendente all'1 gennaio 2023, ma per il quale sussiste una pronuncia giurisdizionale definitiva. Parimenti fuori dal perimetro dell'agevolazione anche gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria o i casi di emersioni di beni e attività detenuti all'estero.

Il contribuente può scegliere quali e quanti periodi d'imposta regolarizzare. Se le violazioni non si riferiscono a uno specifico periodo d'imposta, come per esempio quelle relative alla

comunicazione di dati da parte di soggetti diversi dal contribuente, si deve fare riferimento all'anno solare in cui la violazione è stata commessa.

La misura di favore prevede, inoltre, la rimozione delle irregolarità e delle omissioni (c. 168), che consiste in sintesi nella regolarizzazione degli errori che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo (art. 13 del d.lgs. n. 472/1997), oltre al versamento di 200 euro per ciascuno dei periodi d'imposta, indicati nel modello F24, cui si riferiscono le violazioni formali.

Il versamento può essere effettuato in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024. È consentito anche il versamento in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2023.

Il versamento è eseguito per ciascun periodo d'imposta. Se nello stesso anno solare vi sono più periodi d'imposta, il contribuente deve effettuare tanti versamenti quanti sono i periodi d'imposta. Per i periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare, il versamento perfeziona le sole irregolarità e omissioni occorse nell'ultima frazione del periodo d'imposta, cioè in quella che ha termine nell'anno indicato nel modello di pagamento F24. È infine ammesso il riferimento all'anno solare per quelle irregolarità che non si riferiscono a uno specifico periodo d'imposta.

La rimozione va effettuata entro il 31 marzo 2024. Se l'interessato non ha effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni; la rimozione va in ogni caso effettuata entro il 31 marzo 2024 in ipotesi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato. L'eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica comunque gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni formali correttamente rimosse.

La rimozione non va effettuata quando non sia possibile o non è in necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale. Rientrano in tale ipotesi, per es., le violazioni riguardanti l'errata applicazione dell'inversione contabile (art. 6, commi 9-bis1 e 9-bis2, d.lgs. n. 471/1997).



Regolarizzazione delle violazioni formali. Disposizioni di attuazione dell'articolo 1 commi da 166 a 173 della legge 29 dicembre 2022, n. 197

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento,

DISPONE

1. Ambito di applicazione

1.1. Con la definizione agevolata (di seguito anche solo *regolarizzazione*) di cui ai commi da 166 a 173 dell'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito anche solo *legge di bilancio 2023*) possono essere regolarizzate, per ciascun periodo d'imposta, le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale (di seguito anche solo *violazioni formali*).

1.2. Le *violazioni formali* che possono formare oggetto di *regolarizzazione* sono quelle per cui sono competenti gli uffici dell'Agenzia delle entrate ad irrogare le relative sanzioni amministrative, commesse fino al 31 ottobre 2022 dal contribuente, dal sostituto d'imposta, dall'intermediario e da altro soggetto tenuto ad adempimenti fiscalmente rilevanti, anche solo di comunicazione di dati, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta regionale sulle attività produttive, delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e imposte sostitutive, nonché sulla determinazione delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta e sul relativo pagamento dei tributi. Più in generale, nella *regolarizzazione* rientrano comunque le *violazioni formali* a cui si applicano, anche mediante rinvio normativo, le sanzioni per i tributi di cui al periodo precedente.

1.3. La *regolarizzazione* non si applica:

- a) alle *violazioni formali* di norme tributarie concernenti ambiti impositivi diversi da quelli di cui al punto 1.2.;
- b) alle *violazioni formali* oggetto di rapporto esaurito, intendendosi per tale il procedimento concluso in modo definitivo alla data di entrata in vigore della *legge di bilancio 2023*, vale a dire al 1° gennaio 2023;
- c) alle *violazioni formali* oggetto di rapporto pendente al 1° gennaio 2023 ma in riferimento al quale sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva oppure altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata della somma dovuta per la *regolarizzazione*;
- d) agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-*quater* del decreto-legge 28 giugno 1990, n.

167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della medesima procedura.

1.4. La *regolarizzazione* non può, inoltre, essere esperita dai contribuenti, per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. L'esclusione rileva sia con riferimento alle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge n. 167 del 1990, sia con riferimento alle violazioni inerenti all'imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (articolo 19, commi da 18 a 22, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) e all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (articolo 19, commi da 13 a 17, del decreto-legge n. 201 del 2011).

2. Perfezionamento della *regolarizzazione*

2.1. La *regolarizzazione* si perfeziona mediante la rimozione delle irregolarità od omissioni e il versamento di duecento euro per ciascuno dei periodi d'imposta, indicati nel modello F24, cui si riferiscono le *violazioni formali*. Qualora le *violazioni formali* non si riferiscono ad un periodo d'imposta, occorre fare riferimento all'anno solare in cui sono state commesse.

2.2. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il versamento dell'importo di cui al punto 2.1. regolarizza le *violazioni formali* che si riferiscono al periodo d'imposta che ha termine nell'anno solare indicato nel modello F24.

2.3. Quando nello stesso anno solare hanno termine in date diverse più periodi d'imposta, per ciascuno di essi va eseguito il versamento dell'importo di cui al punto 2.1.

2.4. Il versamento può essere effettuato in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024. È consentito anche il versamento in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2023.

2.5. Con separata risoluzione dell'Agenzia delle entrate è istituito il codice-tributo per il versamento delle somme dovute per la *regolarizzazione* da riportare nel modello F24 e sono indicate le istruzioni per la compilazione del modello stesso.

2.6. Il comma 168 dell'articolo 1 della *legge di bilancio 2023*, per il perfezionamento della *regolarizzazione*, richiede anche “la rimozione delle irregolarità od omissioni” (di seguito anche solo *rimozione*). La *rimozione* va effettuata entro il 31 marzo 2024. Qualora il soggetto interessato non abbia effettuato per un giustificato motivo la *rimozione* di tutte le *violazioni formali* dei periodi d'imposta oggetto di *regolarizzazione*, la stessa comunque produce effetto se la *rimozione* avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni; la *rimozione* va in ogni caso effettuata entro il predetto termine del 31 marzo 2024 in ipotesi di *violazione formale* constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato. L'eventuale mancata *rimozione* di tutte le *violazioni formali* non pregiudica comunque gli effetti della *regolarizzazione* sulle *violazioni formali* correttamente rimosse.

2.7. La *rimozione* non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della *violazione formale*.

2.8. Il mancato perfezionamento della *regolarizzazione* non dà diritto alla restituzione di quanto versato.

2.9. Il perfezionamento della *regolarizzazione* non comporta la restituzione di somme a qualunque titolo versate per *violazioni formali*, salvo che la restituzione debba avvenire in esecuzione di pronuncia giurisdizionale o di provvedimento di autotutela.

3. Proroga dei termini

3.1. Ai sensi del comma 171 dell'articolo 1 della *legge di bilancio 2023*, in deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento alle *violazioni formali* commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto di processo verbale di constatazione, consegnato anche successivamente al 1° gennaio 2023, sono prorogati di due anni i termini di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per la notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione.

4. Ulteriori disposizioni

4.1. Gli uffici dell'Agenzia delle entrate forniscono l'assistenza eventualmente richiesta dagli interessati per potersi avvalere della *regolarizzazione*.

Motivazioni

I commi da 166 a 173 dell'articolo 1 della *legge di bilancio 2023* disciplinano la definizione agevolata delle *violazioni formali*. Il presente provvedimento è emanato in applicazione del comma 173, che così dispone: «*Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di attuazione dei commi da 166 a 172*».

La *regolarizzazione* riguarda le violazioni che non rilevano sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo ma possono arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e che, quindi, non possono essere considerate violazioni "meramente formali", queste ultime non punibili ai sensi del comma 5-*bis* dell'articolo 6 del d.lgs. n. 472 del 1997. Ad esempio, non rientra nell'ambito di applicazione della *regolarizzazione* l'omessa presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi, IRAP o IVA, in quanto l'omissione rileva ai fini della determinazione della base imponibile anche qualora non dovesse risultare un'imposta dovuta. Parimenti, non rientra nell'ambito di applicazione della *regolarizzazione* la violazione punita - in ragione del comportamento antigiusdizionale consistente nella deduzione di costi o spese sostenuti in relazione a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati - con la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare di tali componenti negativi indeducibili indicati nella dichiarazione dei redditi (comma 2 dell'articolo 8 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44).

Il contribuente può scegliere quali e quanti periodi d'imposta regolarizzare. La *regolarizzazione* di *violazioni formali* che non si riferiscono ad uno specifico periodo d'imposta, come ad esempio quelle relative alla comunicazione di dati da parte di soggetti diversi dal contribuente, deve fare riferimento all'anno solare in cui la violazione è stata commessa.

Il comma 168 dell'articolo 1 della *legge di bilancio 2023*, per il perfezionamento della *regolarizzazione*, richiede anche «*la rimozione delle irregolarità od omissioni*». Sostanzialmente si tratta della regolarizzazione degli errori e delle omissioni, non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, di cui all'articolo 13 (*Ravvedimento*) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

La *rimozione* non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della *violazione formale*. Rientrano in tale ipotesi, ad esempio, le violazioni riguardanti

l'errata applicazione dell'inversione contabile, ai sensi dei commi 9-*bis1* e 9-*bis2* dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Riferimenti normativi

Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 [art. 57; art. 62; art. 63; art. 66; art. 67, comma 1, art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lett. a); art. 73, comma 4];

Statuto dell'Agenzia delle entrate (articoli 5, comma 1; articoli 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate (art. 2, comma 1);

Decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 2000, concernente le modalità di avvio delle Agenzie fiscali, emanato a norma degli articoli 73 e 74 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

Disciplina normativa di riferimento

Legge 29 dicembre 2022, n. 197: Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025;

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633: istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600: disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602: disposizioni sulla riscossione delle imposte sui redditi;

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917: approvazione del testo unico delle imposte sui redditi;

Decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 e successive modificazioni: disciplina in tema di monitoraggio fiscale;

Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241: norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema delle dichiarazioni;

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446: istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive e istituzione di una addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche;

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462: disposizioni ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento;

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471: riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi;

Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472: disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie;

Decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360: istituzione di una addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche;

Legge 27 luglio 2000, n. 212: disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate tiene luogo della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, ai sensi del comma 361 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 30 gennaio 2023

Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)