

**Ravvedimento speciale, l'adesione si perfeziona
entro il 31 maggio. Le istruzioni operative**

Quaderni Tecnici
2024

Ravvedimento speciale, l'adesione si perfeziona entro il 31 maggio. Le istruzioni operative

I contribuenti hanno la possibilità di perfezionare l'adesione al **ravvedimento speciale** attraverso il versamento del **31 maggio 2024**. In questa occasione i diretti interessati devono provvedere a versare la sanzione, **pari a un diciottesimo del minimo edittale previsto dalla normativa, oltre all'imposta e ai relativi interessi**.

A fornire le istruzioni operative per accedere al ravvedimento speciale ci ha pensato l'Agenzia delle Entrate, attraverso la **circolare n. 11/E del 15 maggio 2024 (allegata alla presente)**, nella quale sono state fornite alcune precisazioni su come debbano essere applicate le ultime modifiche normative che sono state introdotte recentemente.

Ravvedimento speciale, adesione entro il 31 maggio

Attraverso la **circolare n. 11/E del 15 maggio 2024**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di indicazioni e di precisazioni operative per accedere al **ravvedimento speciale**. Soprattutto alla luce delle recenti modifiche normative. Entrando nello specifico, il documento di prassi dell'AdE ha reso note le istruzioni operative che coinvolgono alcune disposizioni che sono state previste nel dettaglio dal **Decreto Legge n. 215/2023** – anche conosciuto come **Decreto Milleproroghe** – e dal **DL n. 39/2024**, che è in corso di conversione.

L'articolo 3, comma 12-undecies, del Decreto Milleproroghe – che è stato modificato dall'articolo 7, comma 6, del **Decreto Legge n. 39/2024** – ha esteso l'istituto del ravvedimento speciale. L'obiettivo di questa scelta è di **incentivare l'adesione all'adempimento spontaneo**. La misura, infatti, è stata allargata alle violazioni che riguardano le dichiarazioni che sono state validamente presentate nel periodo d'imposta 2022.

Quanti hanno intenzione di aderire al **ravvedimento speciale** devono perfezionare il versamento entro e non oltre il 31 maggio 2024. L'importo da versare è pari a **un diciottesimo del minimo edittale previsto dalla legge**. Devono essere versati, inoltre, gli interessi e l'imposta in un'unica soluzione, ossia alla prima rata. Entro la stessa data devono essere rimosse le irregolarità o le missioni che si ha intenzione di sanare.

Nel caso in cui il contribuente abbia intenzione di beneficiare del pagamento rateale, nelle tre rate successive alla prima dovrà versare gli **interessi nella misura del 2% annuo**. Le scadenze da rispettare, in questo caso, oltre a quello del **31 maggio 2024** sono:

- **30 giugno 2024;**
- **30 settembre 2024;**
- **20 dicembre 2024.**

La riapertura dei termini per il ravvedimento speciale

All'interno della circolare l'Agenzia delle Entrate sono riportate una serie di indicazioni in relazione a quanto disposto dall'**articolo 7, comma 7, Decreto Legge n. 39/2024**. In questa sede, infatti, viene stabilita la riapertura dei termini per aderire al **ravvedimento speciale** per le violazioni che riguardano le dichiarazioni che sono state presentate in maniera valida nel **periodo d'imposta 2021** e nel corso dei **precedenti periodi d'imposta**. La riapertura dei termini per aderire alla misura vale per quanti non abbiano provveduto a perfezionare la procedura di regolarizzazione entro la data originaria del 30 settembre 2023. Ossia entro il termine previsto originariamente dall'articolo 1, commi da 174 a 178 della **Legge di Bilancio 2023**.

Il perfezionamento della nuova regolarizzazione presuppone, anche in questo caso, la **rimozione delle irregolarità o delle omissioni**. E il contestuale versamento delle somme dovute entro e non oltre il 31 maggio 2024. Il contribuente, in alternativa, ha la possibilità di provvedere a versare, sempre entro la stessa data, un importo che risulti essere pari a cinque delle otto rate che sono state previste direttamente dall'articolo 1, comma 174, della Legge di Bilancio 2023.

Per quanto riguarda le tre rate rimanenti – sulle quali devono essere applicati gli interessi nella misura del 2% annuo a partire dal 1° giugno 2024 – dovranno essere versate rispettando le seguenti scadenze:

- **30 giugno 2024;**
- **30 settembre 2024;**
- **20 dicembre 2024.**

Riapertura dei termini per gli altri contribuenti

Sempre all'interno della circolare del 15 maggio 2024, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che possono fruire della riapertura dei termini quanti:

- quanti, in precedenza, non abbiano provveduto a **perfezionare la procedura di regolarizzazione**;
- chi abbia perfezionato la **procedura di regolarizzazione entro il 30 settembre 2023**, ma solo per alcune violazioni. E che, adesso, abbia intenzione di avvalersene per sanare ulteriori violazioni;
- chi dovesse aver perfezionato la **procedura di regolarizzazione entro il 30 settembre 2023** ma solo per delle violazioni commesse in alcune annualità. E che, in questo momento, abbia intenzione di provvedere a sanare le violazioni che si riferiscono a delle annualità che non sono state regolarizzate in precedenza.

Ravvedimento speciale: il processo verbale di constatazione

Non è possibile ricorrere al **ravvedimento speciale** per le violazioni che, nel momento in cui si effettua il versamento dell'intero importo e la prima rata, risultino essere già state contestate ufficialmente, attraverso degli atti di:

- liquidazione;
- accertamento;
- recupero;
- contestazione;
- irrogazione delle sanzioni.

Nell'elenco rientrano anche le **comunicazioni previste dall'articolo 36-ter del Decreto n. 600 del 29 settembre 1973 del Presidente della Repubblica**. L'Agenzia delle Entrate sottolinea che la suddetta esclusione non opera nel caso in cui sia avvenuta la consegna di un processo verbale di contestazione (P.V.C.).

I decaduti

Ricordiamo che, a ogni modo, rimane fermo l'articolo 21 del Decreto Legge n. 34/2023, il quale prevede:

- che non siano ravvedibili le violazioni che **emergono dalla dichiarazione**, come ad esempio gli omessi o i tardivi versamenti delle imposte che sono state dichiarate e le omesse dichiarazioni;
- non risultano essere ravvedibili le **omesse o infedeli compilazioni del quadro RW**, ma si può ravvedere la mancata dichiarazione dei redditi esteri e le violazioni in tema di **IVIE** e di **IVAFE**;
- risultano essere ravvedibili le violazioni da controllo formale della dichiarazione ex articolo 36-ter del DPR 600/73.

In sintesi

Attraverso la **circolare n. 11/E del 15 maggio 2024** l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti relativi alla riapertura dei termini del ravvedimento speciale. Con il nuovo documento sono state fornite le indicazioni operative ai contribuenti, che hanno la possibilità di sanare la propria posizione entro e non oltre il 31 maggio 2024.



Divisione Contribuenti

Oggetto: Definizione agevolata delle irregolarità formali - Articolo 9 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 - Chiarimenti

Indice

Premessa	3
1. Ambito soggettivo	4
2. Ambito oggettivo	4
3. Esclusioni	7
4. Adempimenti dei contribuenti	12
<i>4.1. Versamento delle somme dovute</i>	12
<i>4.2. Periodi d'imposta</i>	13
<i>4.3. La rimozione delle irregolarità od omissioni</i>	14
5. Perfezionamento della regolarizzazione	18
6. La regolarizzazione delle violazioni formali in presenza di processi verbali di constatazione e nell'ipotesi di controversia tributaria pendente	18
7. Proroga dei termini di decadenza	19

Premessa

L'articolo 9 (*Irregolarità formali*) del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (di seguito anche solo *articolo 9*)¹, nel testo inserito dalla legge di conversione 17 dicembre 2018, n. 136, prevede la possibilità di definire “*Le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell’IVA e dell’IRAP e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018*” con il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d'imposta.

La regolarizzazione sopra richiamata (di seguito “*definizione agevolata*”) è destinata sia alla vasta platea delle “partite IVA”, siano essi professionisti, ditte individuali, società di persone o di capitali, sia ai privati contribuenti che potrebbero aver commesso irregolarità formali nell’adempiere agli obblighi fiscali, sia infine ai soggetti tenuti, in base a specifiche disposizioni di legge, alla comunicazione di dati fiscalmente rilevanti.

¹ Di seguito si riporta il testo.

Articolo 9 Irregolarità formali

1. *Le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell’IVA e dell’IRAP e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari ad euro 200 per ciascun periodo d’imposta cui si riferiscono le violazioni.*
2. *Il versamento della somma di cui al comma 1 è eseguito in due rate di pari importo entro il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020.*
3. *La regolarizzazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute ai sensi del comma 2 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni.*
4. *Sono esclusi dalla regolarizzazione gli 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.*
5. *La procedura non può essere esperita dai contribuenti per l’emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.*
6. *In deroga all’articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto del processo verbale di constatazione, i termini di cui all’articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni.*
7. *Sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni di cui al comma 1 già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.*
8. *Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo.*

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 62274/2019 del 15 marzo 2019 (di seguito “*provvedimento*”) sono state disciplinate le modalità di attuazione della citata *definizione agevolata*.

Con la risoluzione n. 37/E del 21 marzo 2019 è stato istituito il codice tributo da utilizzare per eseguire il versamento delle somme dovute.

La presente circolare fornisce chiarimenti sull’ambito e sulle modalità di applicazione della *definizione agevolata*.

1. Ambito soggettivo

Sotto il profilo soggettivo, l’*articolo 9* e il *provvedimento* consentono a tutti i contribuenti, indipendentemente dall’attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica, di regolarizzare infrazioni, inosservanze o omissioni aventi natura formale, commesse in materia di imposta sul valore aggiunto, di imposta sulle attività produttive, imposte dirette e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alle fonte e crediti d’imposta.

Possono, inoltre, avvalersi della regolarizzazione i sostituti d’imposta, gli intermediari e gli altri soggetti tenuti, ai sensi di specifiche disposizioni, alla comunicazione di dati riguardanti operazioni fiscalmente rilevanti.

2. Ambito oggettivo

Sotto il profilo oggettivo è possibile definire le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commesse entro il 24 ottobre 2018, purché le stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento dell’imposta sul valore aggiunto, dell’imposta sulle attività produttive, delle imposte dirette e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alle fonte e dei crediti d’imposta.

Trattasi, tendenzialmente, di quelle violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo

sul quale riproporzionare la sanzione. Tale aspetto costituisce uno dei tratti che, generalmente, consente di distinguerle dalle cd “violazioni sostanziali”.

Trattasi, in ogni caso, di inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l’attività di controllo, anche solo in via potenziale; diversamente le stesse costituirebbero violazioni “meramente formali”, per le quali l’articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dispone, al comma 5-*bis* (introdotto dall’articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 32 del 2001), la non punibilità, trattandosi di violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta, ovvero sul versamento del tributo e che non pregiudicano l’attività di controllo svolta dall’amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 77/E del 3 agosto 2001).

A titolo esemplificativo, e non esaustivo, rientrano tra le violazioni definibili ai sensi dell’*articolo 9*:

- la presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati (tra cui sono ricomprese le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica), ovvero l’errata indicazione o l’incompletezza dei dati relativi al contribuente (cui si applica la sanzione di cui all’articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471);
- l’omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche IVA, di cui agli articoli 21 e 21-*bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, dall’articolo 1, comma 1, della legge 30 luglio 2010, n. 122 (cfr. l’articolo 11, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del d.lgs. n. 471 del 1997). Invero, tale violazione può essere definita solo quando l’imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell’imposta;
- l’omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi *Intrastat*, di cui all’articolo 50, commi 4 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427 (cfr. l’articolo 11, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997);

- l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, nei casi indicati al paragrafo 4.3 (cfr. l'articolo 9 del d.lgs. n. 471 del 1997);
- l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere (cfr. l'articolo 11, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 471 del 1997);
- l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), ovvero delle dichiarazioni di cui all'articolo 35-ter e all'articolo 74-quinquies dello stesso decreto (cfr. l'articolo 5, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- l'erronea compilazione della dichiarazione di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c) del decreto IVA che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione (cfr. l'articolo 11, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 e la risposta ad interpello n. 126 del 21 dicembre 2018);
- l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza, sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento (cfr. l'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari (cfr. l'articolo 7-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241);
- le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari (cfr. l'articolo 10 del d.lgs. n. 471 del 1997);
- l'omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria (cfr. l'articolo 3, comma 5-bis del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175);
- l'omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca (cfr. l'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23);

- la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (cfr. l'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito (cfr. l'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- la detrazione dell'IVA, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode e limitatamente alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2018 (cfr. l'articolo 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode (cfr. l'articolo 6, commi 9-*bis*, 9-*bis1* e 9-*bis2* del d.lgs. n. 471 del 1997). Invero, tale violazione può essere definita solo quando l'imposta risulta, ancorché irregolarmente, assolta e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento;
- l'omessa o irregolare indicazione dei costi *black list* in dichiarazione (cfr. l'articolo 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- l'omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto in conformità a quanto disposto dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, fatta salva l'eccezione di cui al successivo paragrafo 3 (cfr. l'articolo 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- la mancata iscrizione al VIES (cfr. l'articolo 11 del d.lgs. n. 471 del 1997).

3. Esclusioni

Sono escluse dalla regolarizzazione di cui all'*articolo 9* le violazioni sostanziali ossia quelle violazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo.

Sono, altresì, escluse, per espressa previsione normativa, le infrazioni, le inosservanze e le omissioni afferenti:

- ad ambiti impositivi diversi da quelli espressamente elencati (ad esempio, violazioni formali inerenti l'imposta di registro, l'imposta di successione, *etc...*);
- ad atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge n. 119 del 2018 (19 dicembre 2018);
- ad atti pendenti al 19 dicembre 2018 ma divenuti definitivi - a seguito di pronuncia giurisdizionale oppure per effetto di altre forme di definizione agevolata - anteriormente al versamento della prima rata dovuta per la regolarizzazione;
- ad 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 (c.d. *voluntary disclosure*), compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della procedura. L'esclusione in parola è riferita tanto alla procedura di "collaborazione volontaria" per il rientro dei capitali detenuti all'estero introdotta dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186, quanto alla riapertura dei termini prevista dall'articolo 7 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. La definizione di cui all'*articolo 9*, inoltre, non può essere utilizzata per consentire l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Per l'effetto non rientrano nella definizione le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale (compilazione del quadro RW) e quelle concernenti l'IVIE e l'IVAFE.

La regolarizzazione, inoltre, non può riguardare le violazioni aventi ad oggetto omessi o tardivi pagamenti di cui alle ipotesi previste dall'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e, più in generale, le tutte violazioni riferibili al tributo aventi natura sostanziale.

Non può, quindi, essere definita:

- l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero, tenuto conto che lo stesso è necessario per assolvere all'obbligo di pagamento dei tributi e dei contributi, anche quando l'obbligazione è adempiuta mediante la compensazione del debito con crediti relativi a tributi diversi ovvero a contributi (ad esempio previdenziali, assistenziali, ecc.);
- la "tardiva" presentazione della garanzia fideiussoria nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo (sanzionata in misura fissa, se il ritardo non è superiore a 90 giorni, ed in misura proporzionale quando il ritardo è oltre i 90 giorni), considerato che tale violazione è di fatto equiparata ad una tardiva compensazione; si ricorda, in questo senso, che è previsto anche il recupero degli interessi;
- l'acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, punito con la sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997. Sebbene, infatti, il responsabile del debito d'imposta sia il cedente/prestatore mentre il cessionario/committente è punito con la sanzione pari al cento per cento dell'IVA relativa all'acquisto non regolarizzato, tuttavia, non può dimenticarsi che, nel caso di definizione spontanea, per non incorrere nella irrogazione delle sanzioni, è la stessa norma a richiedere direttamente al cessionario/committente il pagamento dell'IVA. E' evidente, quindi, ai fini della rimozione della irregolarità, un collegamento con l'obbligo di pagamento del tributo che non consente di ricondurre detta violazione tra quelle alle quali si applica la definizione di cui all'*articolo 9* (cfr. sentenza della Corte di cassazione 12 dicembre 2017, n. 26513).

Sono escluse, altresì:

- l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche senza debito d'imposta; l'omissione, infatti, ha pur sempre rilevanza sulla determinazione

della base imponibile ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, anche quando in concreto non emerge un debito d'imposta;

- l'omessa presentazione dei modelli per la comunicazione degli studi di settore, ovvero la dichiarazione di cause di inapplicabilità o esclusione insussistenti, in quanto tali comportamenti non risultano solo di ostacolo all'attività di controllo, ma rilevano anche ai fini della determinazione della base imponibile. L'articolo 39, comma 2, lettera d-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, consente, infatti, all'amministrazione di accertare in via induttiva i redditi, avvalendosi di presunzioni semplici prive dei presupposti di gravità, precisione e concordanza nell'ipotesi *“di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione”*;
- l'indicazione di componenti negativi indeducibili, come nell'ipotesi di fatture ricevute a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti. Per l'effetto, come già chiarito dal *provvedimento*, ne consegue la non definibilità della sanzione di cui all'articolo 8, comma 2, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. Detto articolo prevede che ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrano alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dei predetti costi indeducibili in quanto riferiti ad operazioni oggettivamente inesistenti. In tale evenienza la violazione è punita con la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o degli altri

componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. Diversamente, nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi di reddito direttamente afferenti a componenti negativi relativi a operazioni inesistenti, ovvero nel caso in cui questi ultimi siano di ammontare superiore ai correlati componenti positivi, l'indeducibilità dei suddetti componenti negativi o della quota di questi ultimi eccedente i correlati componenti positivi, determina invece l'applicazione delle ordinarie sanzioni per infedele dichiarazione (cfr. circolare n. 32/E, del 3 agosto 2012, paragrafo 3.1). Le due fattispecie, seppur punite con sanzioni di diversa misura - perché nella prima ipotesi l'utilizzo di fatture false è privo di effetti sull'imposta dovuta dal contribuente - costituiscono entrambe violazioni sostanziali, atteso il nocumento che recano all'erario e l'elevato disvalore giuridico che le accomuna, e in quanto tali non sono definibili ai sensi dell'*articolo 9*;

- le irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo;
- l'omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale, sanabile mediante l'istituto della *remissione in bonis* di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (cfr. articolo *7-quater* del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, inserito dalla legge di conversione 1° dicembre 2016, n. 225, ad esempio l'opzione per il consolidato nazionale ovvero l'opzione per la cedolare secca);
- l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta.

Infine, sono escluse dalla regolarizzazione di cui all'*articolo 9* le seguenti violazioni, considerate le ricadute sostanziali in capo ai contribuenti cui si riferisce la dichiarazione:

- l'omessa trasmissione delle certificazioni uniche da parte dei sostituti (sanzionata in misura fissa - 100 euro a certificazione - con un massimo di 50.000 euro);
- l'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;
- gli errori collegati al visto di conformità – (visto omesso o irregolare, visto apposto da un soggetto diverso da colui che ha presentato la dichiarazione annuale).

Va considerato, infatti, che l'utilizzo in compensazione dei crediti in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione da parte dei soggetti a ciò autorizzati, comporta il recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati e dei relativi interessi, nonché l'irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 13, comma 4 del d.lgs. n. 471 del 1997 (cfr. l'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lett. a) e b), del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

4. Adempimenti dei contribuenti

La regolarizzazione di cui all'*articolo 9* è subordinata all'osservanza, da parte degli interessati, dei seguenti adempimenti:

- a) versamento delle somme dovute;
- b) rimozione, laddove possibile, delle irregolarità od omissioni.

4.1. Versamento delle somme dovute

Ai fini del perfezionamento della regolarizzazione, il contribuente è tenuto al versamento dell'importo di 200 euro per ciascun periodo d'imposta, suddiviso in due rate di pari importo, scadenti il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020 ovvero - come precisato dal *provvedimento* - in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2019.

Il versamento deve essere eseguito con il modello di pagamento F24 indicando il periodo d'imposta cui il versamento è riferito e il codice tributo (PF99), secondo le modalità riportate nella risoluzione n. 37/E del 21 marzo 2019.

Non si applica la compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Nel caso in cui il versamento si riferisca a violazioni poste in essere da società incorporate o fuse, nel modello di pagamento unificato è necessario riportare i dati identificativi della società incorporata o fusa, mentre la partita IVA e il codice fiscale sono quelli della società incorporante o risultante dalla fusione (codice 74 - soggetto risultante dall'operazione straordinaria).

4.2. Periodi d'imposta

Come già detto, possono essere oggetto di definizione le irregolarità, infrazioni o inosservanze, commesse in annualità per le quali non è ancora decorso il termine di decadenza alla data del 24 ottobre 2018, ovvero contenute in atti o procedimenti pendenti alla data del 19 dicembre 2018 e non ancora divenuti definitivi alla data del versamento della prima rata della somma dovuta per la regolarizzazione.

Nel modello F24 il contribuente deve indicare il/i periodo/i d'imposta che intende definire, avendo presente che può scegliere quali e quanti periodi regolarizzare. In particolare, con riferimento alle violazioni commesse in sede di dichiarazione annuale occorre fare riferimento al periodo d'imposta cui la dichiarazione si riferisce e non anche all'anno di presentazione della stessa.

Così, ad esempio, nel caso di errore commesso in sede di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette 2017, relativa al periodo d'imposta 2016, nel modello F24 va indicato il periodo d'imposta 2016.

Quando, invece, l'irregolarità o l'omissione non è riferibile ad alcun periodo d'imposta, occorre fare riferimento all'anno solare in cui la stessa è stata commessa. Ciò accade con specifico riferimento alle violazioni commesse dai

sostituti, intermediari o altri soggetti tenuti all'invio di comunicazioni o dichiarazioni per conto di altri soggetti.

Così, ad esempio, l'errato invio dei dati all'anagrafe tributaria da parte delle banche, di Poste italiane Spa o degli intermediari finanziari, ai sensi dell'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, può essere regolarizzato indicando nel modello F24 l'anno solare in cui sono stati trasmessi i dati errati.

Quando, poi, il contribuente ha un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la regolarizzazione produce effetti - ai fini delle imposte dirette, delle relative addizionali e dell'IRAP - unicamente per le violazioni che si riferiscono al periodo d'imposta che ha termine nell'anno solare indicato nel modello F24.

A titolo esemplificativo, il contribuente che intende definire le violazioni commesse nel corso del periodo d'imposta che va dal 1° luglio 2015 al 30 giugno 2016 deve indicare nel modello F24 il 2016. Tale versamento ha effetto anche per tutte le altre violazioni commesse nell'anno 2016, diverse da quelle concernenti le imposte dirette, le relative addizionali e l'IRAP.

Quando nello stesso anno solare si chiudono due o più periodi d'imposta e il contribuente intende definire le violazioni commesse in tutti i predetti periodi, è necessario versare i 200 euro per ciascuno periodo.

4.3. La rimozione delle irregolarità od omissioni

Il comma 3 dell'*articolo 9* prevede che la regolarizzazione si perfeziona con il versamento delle somme dovute e la "*rimozione delle irregolarità od omissioni*". La rimozione va effettuata, al più tardi, entro il 2 marzo 2020.

Ne deriva, in generale, l'obbligo di rimuovere - per ciascun periodo d'imposta - tutte le irregolarità, infrazioni o inosservanze compiute, al più tardi, entro il termine di versamento della seconda rata.

Tuttavia, il *provvedimento*, nel caso in cui il contribuente non abbia rimosso tutte le irregolarità commesse, consente, in presenza di un giustificato motivo, di provvedervi entro trenta giorni dalla ricezione di invito da parte dell' Agenzia delle entrate (ad esempio, mediante una lettera di *compliance*). Tale circostanza potrebbe verificarsi, ad esempio, quando il contribuente, pur applicando la diligenza del buon padre di famiglia, non riesca ad individuare tutte le violazioni formali commesse, le quali, in tutto o in parte, potrebbero non essere di immediata percezione, anche in ragione della mancanza di effetti sostanziali sui tributi cui si riferiscono. In tale evenienza, affinché la definizione possa ritenersi perfezionata occorre necessariamente rimuovere la violazione entro il 2 marzo 2020, ovvero entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio.

Così, ad esempio, se il contribuente riceve una lettera di *compliance* il 5 luglio 2019 con la segnalazione di una violazione formale relativa al periodo d'imposta 2017, la stessa può essere rimossa al più tardi entro il 2 marzo 2020, purché entro il 31 maggio 2019 abbia già provveduto al versamento della prima o unica rata per il medesimo periodo d'imposta. Se, invece, la medesima lettera viene ricevuta il 28 febbraio 2020, il contribuente ha a disposizione 30 giorni per rimuovere la violazione purché il versamento dei 200 euro per il 2017 sia stato effettuato in tutto o in parte nel termine sopra richiamato.

Ovviamente tale incertezza non può verificarsi quando le irregolarità od omissioni sono già state constatate o contestate dall'ufficio.

Il *provvedimento* ha, tuttavia, disposto che la mancata rimozione - spontanea o su invito - di tutte le irregolarità, non pregiudica il perfezionamento della definizione in riferimento alle altre violazioni correttamente regolarizzate all'interno del medesimo periodo d'imposta.

Il *provvedimento* ha contemplato, altresì, l'ipotesi in cui la rimozione delle irregolarità o delle omissioni non sia necessaria. Trattasi dei casi in cui è la stessa norma sanzionatoria a disporre la sola applicazione della sanzione.

Rientra nell'ipotesi in parola, ad esempio:

- la violazione del principio di competenza che non ha prodotto effetti sull'imposta complessivamente dovuta per i due periodi d'imposta di riferimento;
- a partire dal 1° gennaio 2018, l'addebito al cessionario o al committente di un'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella effettiva, purché l'imposta stessa sia stata assolta; in tale ipotesi il cessionario che ha detratto l'imposta riportata in fattura è punibile con una sanzione in misura fissa, ai sensi dell'articolo 6, comma 6, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 e conserva il diritto a detrazione. Pertanto la violazione può essere rimossa con il versamento dei 200 euro senza necessità di rimuovere anche l'errore;
- le violazioni in materia di inversione contabile, sanzionate ai commi *9-bis.1* e *9-bis.2* del citato articolo 6, sempre che la violazione non sia stata determinata da un intento di evasione o di frode e l'imposta sia stata effettivamente assolta;
- l'omessa presentazione della liquidazione periodica *ex* articolo *21-bis* del d.l. n. 78 del 2010, purché i dati siano confluiti nella dichiarazione IVA annuale.

Non possono, invece, essere ricondotte nelle fattispecie sopra richiamate (irregolarità od omissioni per le quali non è più possibile o necessaria la rimozione) alcune violazioni formali la cui rimozione è comunque necessaria, quali, a titolo esemplificativo, ma non esaustivo:

- l'omissione o irregolarità delle dichiarazioni di cui agli articoli 35, *35-ter* e *74-quinquies* del decreto IVA;

Le informazioni rese con tali dichiarazioni sono, infatti, utili al corretto esercizio dell'attività di controllo e alla notifica degli atti tributari. Va da sé che la rimozione della violazione per mezzo della definizione in parola non produce alcun effetto ai fini della regolarità della notifica degli atti eseguita nelle more della correzione;

- l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere;

- l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili.

A tal riguardo, si osserva che, nel caso in cui nello stesso processo verbale siano state constatate, per lo stesso periodo d'imposta, sia violazioni sostanziali sia violazioni formali non collegate al tributo (ad esempio l'irregolare tenuta della contabilità od errori formali nella compilazione delle dichiarazioni dei redditi), il contribuente ha facoltà di avvalersi della definizione agevolata di cui all'*articolo 9* per le violazioni formali in autonomia rispetto alla definizione delle violazioni sostanziali ai sensi dell'*articolo 1* del d.l. n. 119 del 2018. Ovviamente, nel caso in cui le violazioni, seppur formali, siano correlate al tributo oggetto del PVC, le stesse restano assorbite dalla definizione di cui all'*articolo 1* del d.l. n. 119 del 2018, non dovendo essere definite autonomamente;

- l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi *Intrastat*;
- l'omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni di cui all'*articolo 21* del d.l. n. 78 del 2010;
- l'omessa comunicazione riguardante la proroga dei contratti di locazione per i quali si è optato per la cedolare secca.

Il contribuente che ha omissso la presentazione della comunicazione di proroga del contratto di locazione, prevista dall'*articolo 17* del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per fruire dell'imposta sostitutiva sui canoni di locazione a titolo di "cedolare secca" è tenuto a sanare l'omissione;

- l'omessa iscrizione al VIES.

Sebbene la Corte di Giustizia UE con sentenza relativa alla causa C-21/16, depositata il 9 febbraio 2017, abbia confermato un orientamento ormai costante secondo cui la mancata iscrizione al VIES da parte del soggetto acquirente non preclude la possibilità di applicare il regime di esenzione IVA previsto per le cessioni intracomunitarie, non costituendo una condizione essenziale per poter beneficiare del regime di non imponibilità, né dalla direttiva IVA, né secondo la giurisprudenza della Corte UE, l'omissione va

comunque sanata per consentire alle controparti commerciali di poter effettuare le opportune verifiche.

5. Perfezionamento della regolarizzazione

La regolarizzazione permette al contribuente di sanare tutte le inosservanze e le irregolarità commesse nello stesso periodo d'imposta, sia nell'ipotesi in cui la violazione non sia stata ancora rilevata, sia nell'ipotesi in cui essa sia stata rilevata in un processo verbale di constatazione o sanzionata in un atto di contestazione o di irrogazione sanzioni, sempre che il rapporto non si sia già esaurito.

Il *provvedimento* (paragrafo 2.9) prevede che nei casi di mancato perfezionamento della regolarizzazione - ipotesi che ricorre, ad esempio, nei casi di parziale pagamento delle somme dovute per definire ciascun periodo d'imposta - il contribuente non ha diritto al rimborso delle somme versate. Il successivo paragrafo 2.10 dispone, altresì, che il perfezionamento della definizione non dà luogo alla restituzione di quanto versato ad altro titolo per violazioni formali, salvo che la restituzione avvenga in esecuzione di una pronuncia giurisdizionale o di un provvedimento di autotutela relativi all'atto di irrogazione della sanzione definito.

6. La regolarizzazione delle violazioni formali in presenza di processi verbali di constatazione e nell'ipotesi di controversia tributaria pendente

La formulazione *dell'articolo 9* consente di definire le irregolarità, infrazioni o inosservanze anche se già constatate o sanzionate, purché la sanzione non sia già divenuta definitiva alla data di entrata in vigore della legge di conversione. In particolare, come chiarito al punto 1.3.3 del *provvedimento*, la definizione delle violazioni è consentita purché le stesse non siano già state definite con altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata di quanto dovuto ai sensi dell'*articolo 9*.

L'*articolo 9* consente, quindi, di definire le irregolarità, infrazioni o inosservanze di natura formale anche se oggetto di controversia tributaria pendente e, quindi, definibili, in alternativa, ai sensi dell'articolo 6 del d.l. n. 119 del 2018.

Va da sé che nelle ipotesi di controversie aventi ad oggetto atti che contestano violazioni commesse ai sensi dell'articolo 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997, sia per tardiva trasmissione delle dichiarazioni (violazioni formali) sia per omessa trasmissione (violazioni sostanziali), la sanatoria di cui all'articolo 9 è consentita solo per le violazioni formali, dovendosi ricorrere alla definizione di cui all'articolo 6 per sanare le violazioni sostanziali.

Nel caso di adesione alla definizione di cui all'articolo 9 in pendenza di causa, il contribuente dovrà comunicare la rinuncia al giudizio a seguito del perfezionamento della definizione.

7. Proroga dei termini di decadenza

In deroga all'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), il comma 6 dell'articolo 9 del *decreto* stabilisce, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei processi verbali di constatazione, che i termini di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione ovvero dell'atto di irrogazione sanzione, di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni.

Il legislatore ha, quindi, inteso introdurre la proroga di due anni dei termini di decadenza dell'attività sanzionatoria con riferimento alle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31 dicembre 2015. Ciò significa che presupposto di operatività della proroga è la semplice presenza di violazioni formali constatate in un processo verbale rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 9, prescindendo dalla circostanza che il contribuente destinatario dell'attività di verifica si sia avvalso della definizione agevolata del verbale e indipendentemente dal perfezionamento o meno della stessa.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Antonino Maggiore
(firmato digitalmente)