



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

*Alle Società Consorziate*

**CIRCOLARE INFORMATIVA N. 1/2023**  
*del 21 marzo 2023*

**Legge 29 dicembre 2023, n. 197 (Legge di Bilancio 2023)**

**Definizione agevolata di somme dovute a seguito di controlli automatizzati relativi ai periodi di imposta 2019, 2020 e 2021 – art. 1, commi da 153 a 159 - Circolari Agenzia delle entrate n. 1/2023 e n. 6/2023 –  
Regolarizzazione delle irregolarità formali – art. 1, commi da 166 a 173 –  
Ravvedimento operoso speciale – art. 1, commi da 174 a 178 – Circolari Agenzia delle entrate n. 2/2023 e n. 6/2023 e Risoluzione n. 6/2023**

Redatta da:  
Silvia Gallo  
silvia.gallo@consorziosrf.com  
Giovanni Renella  
giovanni.renella@consorziosrf.com

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali  
Gruppo Intesa Sanpaolo  
Piazzale G. Douhet, 31  
00143 Roma  
Tel. 0659356025  
E-mail: info@consorziosrf.com  
www.consorziosrf.com



Roma, 21 marzo 2023

**Oggetto: Legge 29 dicembre 2023, n. 197 (Legge di Bilancio 2023)**

**Definizione agevolata di somme dovute a seguito di controlli automatizzati relativi ai periodi di imposta 2019, 2020 e 2021 – art. 1, commi da 153 a 159 - Circolari Agenzia delle entrate n. 1/2023 e n. 6/2023 – Regolarizzazione delle irregolarità formali – art. 1, commi da 166 a 173 – Ravvedimento operoso speciale – art. 1, commi da 174 a 178 – Circolari Agenzia delle entrate n. 2/2023 e n. 6/2023 e Risoluzione n. 6/2023**

**Rif.: 820.3**

Indice

Premessa .....	2
1. Definizione agevolata delle comunicazioni di irregolarità (commi da 153 a 159) .....	2
1.1 Perimetro della definizione agevolata .....	3
1.2 Misura della sanzione e modalità di versamento in caso di definizione agevolata .....	5
1.3 Effetti della definizione agevolata .....	7
1.4 Definizione agevolata delle rateazioni in corso al 1° gennaio 2023 .....	8
1.5 Estensione della durata dei piani di rateazione .....	9
1.6 Proroga del termine per la notifica di cartelle di pagamento a seguito di avvisi bonari per il 2019 ...	9
1.7 Non ripetibilità delle somme versate .....	9
2. Definizione agevolata delle irregolarità di natura formale (art. 1, commi da 166 a 173) .....	10
2.1 Ambito di applicazione .....	10
2.2 Modalità di definizione delle irregolarità formali .....	13
3. Ravvedimento operoso speciale per altre violazioni (art. 1, commi da 174 a 178) .....	14
3.1 Perimetro della regolarizzazione agevolata .....	15
3.2 Misura della sanzione e modalità di versamento in caso di ravvedimento operoso cd. speciale .....	17
3.3 Effetti della definizione agevolata .....	19

## Premessa

La Legge 29 dicembre 2023, n. 197 (Legge di Bilancio 2023) ha introdotto una serie di misure volte a consentire ai contribuenti di sanare talune violazioni tributarie.

In particolare, con la presente Circolare si esaminano le misure relative:

- 1) alla definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni a fronte del quale sono state emesse comunicazioni di irregolarità (art. 1, commi da 153 a 159);
- 2) alla sanatoria delle irregolarità formali (art. 1, commi da 166 a 173);
- 3) al ravvedimento speciale delle violazioni tributarie (art. 1, commi da 174 a 178).

Al riguardo, l’Agenzia delle entrate ha fornito i chiarimenti operativi con le Circolari n. 1/E del 13 gennaio 2023, n. 2/E del 27 gennaio 2023 e n. 6/E del 20 marzo 2023.

Con successiva Circolare saranno esaminate altre disposizioni relative alla cd. “Tregua Fiscale”.

### **1. Definizione agevolata delle comunicazioni di irregolarità (commi da 153 a 159)**

Si prevede che i contribuenti possano definire, con modalità agevolate, le somme dovute a seguito di controllo automatizzato, relative ad alcuni periodi d’imposta.

Si ricorda che le dichiarazioni dei redditi, dei sostituti di imposta, IRAP e IVA sono ordinariamente soggette a controlli automatizzati (articoli 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Tali controlli, basati su elementi direttamente riscontrabili dalle dichiarazioni presentate e dalle informazioni presenti nell’Anagrafe tributaria, sono finalizzati a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente in sede di compilazione. In particolare, i controlli sono volti a verificare che le imposte indicate in dichiarazione siano state correttamente liquidate e che i relativi versamenti siano stati effettuati tempestivamente e in misura congrua. Qualora da tali controlli automatizzati emerga un’imposta o una maggiore imposta dovuta, l’esito della liquidazione è comunicato al contribuente (eventualmente anche per il tramite dell’intermediario che ha trasmesso la dichiarazione oggetto del controllo) <sup>(1)</sup>, mediante la notifica di comunicazioni di irregolarità (cd. avvisi bonari). Entro 30 giorni dal ricevimento dell’avviso bonario (90 giorni in caso di avviso telematico) il contribuente può:

- a) chiedere il riesame degli esiti, segnalando all’Agenzia delle entrate gli elementi non considerati o erroneamente valutati in fase di liquidazione;

---

<sup>1</sup> Gli intermediari sono individuati dall’art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322 del 1998.

- b) sanare le irregolarità riscontrate, anche a seguito della rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, mediante il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni ridotte ad un terzo.

Se la verifica della regolarità degli adempimenti posti in essere dai contribuenti non perviene alla definizione della comunicazione, l'Agenzia delle entrate provvede alla successiva iscrizione a ruolo delle somme dovute senza riduzione delle sanzioni.

In tale contesto è intervenuta la Legge di Bilancio 2023 che ha previsto la possibilità di definire in forma agevolata l'ammontare delle sanzioni scaturenti **dal controllo automatizzato** delle **dichiarazioni fiscali** relative:

- ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, 2020 e 2021 (art. 1, comma 154);
- a qualsiasi periodo d'imposta, per il quale sia regolarmente in corso al 1° gennaio 2023 un pagamento rateale ai sensi dell'art. 3-bis del D.Lgs. n. 462/1997 (art. 1, commi 155 e 156).

La Legge di Bilancio ha altresì:

- a) uniformato a 20 rate trimestrali di pari importo la durata dei piani di rateazione, indipendentemente dall'importo delle somme dovute, a seguito di comunicazioni inviate a fronte sia di controlli automatizzati di cui agli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 che di controlli formali di cui all'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 (art. 1, comma 159);
- b) inserito alcune disposizioni finali (art. 1, commi 157 e 158).

### 1.1 Perimetro della definizione agevolata

Possono essere oggetto di definizione agevolata:

- a) le comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali per le quali il **termine di pagamento (2) non è ancora scaduto al 1° gennaio 2023**, ossia le comunicazioni già recapitate per le quali, alla stessa data, non è ancora scaduto il termine di 30 giorni (90 giorni in caso di avviso telematico) per il pagamento delle somme dovute o della prima rata (3);
- b) le comunicazioni recapitate **successivamente al 1° gennaio 2023**.

---

<sup>2</sup> Cfr. art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997.

<sup>3</sup> Come precisato dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 1/E/2023 (nota 5) "Si tratta, in particolare, delle comunicazioni recapitate ai contribuenti a partire dal 1° dicembre 2022 e degli avvisi telematici messi a disposizione degli intermediari a partire dal 2 ottobre 2022."

I benefici della definizione agevolata possono trovare applicazione anche nelle ipotesi di **lieve inadempimento** previste dall'articolo 15-ter del D.P.R. n. 602/1973 <sup>(4)</sup> e cioè nei casi di:

- lieve tardività nel versamento delle somme dovute o della prima rata, non superiore a sette giorni;
- lieve carenza nel versamento delle somme dovute o di una rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a 10 mila euro;
- tardivo versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva.

È stato chiarito che la definizione agevolata può trovare applicazione anche in caso di avvisi bonari relativi a violazioni (imposte non versate o versate in ritardo) riferibili a liquidazioni periodiche IVA (LIPE) <sup>(5)(6)</sup>. Al riguardo, erano sorti dubbi interpretativi circa la possibilità di applicare la definizione agevolata anche agli avvisi bonari riguardanti le comunicazioni dei dati delle LIPE in quanto, in base ad una rigorosa lettura testuale della norma, possono essere definite soltanto le comunicazioni che scaturiscono da liquidazioni di dichiarazioni e non anche quelle relative alle LIPE. Come noto, queste ultime rappresentano un autonomo adempimento che però risulta propedeutico a quello dichiarativo.

---

<sup>4</sup> Art. 15-ter "Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate" del DPR n. 602/1973 "1. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

2. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

3. È esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;

b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

4. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:

a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza."

<sup>5</sup> Cfr. risposta all'interrogazione (n. 3-00140) fornita dal ministro dell'Economia, G. Giorgetti, durante il "question time" del 1° febbraio 2023 in Aula alla Camera dei deputati.

<sup>6</sup> Cfr. art. 21-bis del D.L. n. 78/2010.

Occorre rilevare che non rientrano nel perimetro della definizione agevolata in esame le somme dovute a seguito del controllo formale di cui all'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 che, peraltro, sono escluse da qualsivoglia istituto definitorio previsto dalla Legge di Bilancio 2023 <sup>(7)</sup>.

Peraltro, come osservato da autorevole dottrina <sup>(8)</sup>, la definizione in esame crea una disparità di trattamento nei confronti di tutti coloro che, pur avendo ricevuto comunicazioni derivanti dal controllo formale automatizzato delle dichiarazioni, siano decaduti, alla data del 1° gennaio 2023, dal beneficio della rateazione delle somme dovute e che siano anche esclusi dalla rottamazione delle somme affidate all'agente della riscossione di cui ai commi da 231 a 252 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023, in quanto l'affidamento del carico non sia stato effettuato ovvero sia intervenuto dopo il 30 giugno 2022, data limite per poter fruire della rottamazione. Infatti, in caso di intervenuta decadenza dal beneficio della rateazione, il contribuente che può fruire della rottamazione beneficia dell'abbattimento delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di sanzioni e interessi, mentre il contribuente che non può fruire della rottamazione viene escluso, in modo del tutto ingiustificato, da qualsiasi beneficio, compreso quello della definizione agevolata degli avvisi bonari.

## 1.2 *Misura della sanzione e modalità di versamento in caso di definizione agevolata*

Per poter accedere alla definizione agevolata, il contribuente deve effettuare il pagamento delle somme dovute (imposte/contributi/interessi) e della sanzione ridotta al 3 per cento <sup>(9)</sup>:

- i) in caso di pagamento in unica soluzione -> entro 30 giorni (90 giorni in caso di avviso telematico) dal ricevimento della comunicazione originaria o

---

<sup>7</sup> Infatti, come si vedrà più nel dettaglio, anche il cd. ravvedimento speciale previsto dai commi da 174 a 178 (v. infra § 3), riguardante le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 (definizione in commento) e da 166 a 173 (cd. sanatoria delle irregolarità formali – infra § 2) consente la regolarizzazione delle violazioni, ma a condizione che “non siano state 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 di sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”.

<sup>8</sup> Cfr. Documento del 22 febbraio 2023 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, “Proposte di modifica delle disposizioni relative al cd. Tregua Fiscale, di cui alla Legge di Bilancio 2023”.

<sup>9</sup> Cfr. commi 153 e 154 dell'art. 1 della Legge n. 197/2022.

della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione degli esiti<sup>(10)(11)</sup>;

- (i) in caso di pagamento in forma rateale -> la prima rata deve essere versata entro il predetto termine di 30/90 giorni e le rate successive devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo, oltre i relativi interessi per rateazione<sup>(12)</sup>.

Come osservato dalla dottrina, il tempo a disposizione per la definizione degli avvisi bonari già notificati alla data del 1° gennaio 2023 è stato esiguo, nonostante la disposizione sul lieve inadempimento, che – fermo restando l'applicazione delle sanzioni per la carenza e/o il ritardo - ha consentito una dilazione fino ad ulteriori sette giorni per poter accedere alla definizione agevolata. Si auspica che possa essere valutata una congrua riapertura dei termini sulla scorta dei chiarimenti forniti dalla citata Circolare n. 1/E/2023.

Per facilitare la determinazione dell'importo da versare, l'Agenzia delle entrate ha messo a disposizione sul proprio sito internet un foglio elettronico di calcolo.

L'importo rideterminato, con sanzioni calcolate al 3 per cento, va versato entro 30/90 giorni dal ricevimento della comunicazione originaria o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione degli esiti, indicando nel modello F24 il codice tributo 9001, l'anno di riferimento e il codice atto relativo alla comunicazione.

---

<sup>10</sup> Cfr. art. 2 "Riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici" D.Lgs. n. 462/1997 "1. Le somme che, a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati 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 29 settembre 1972, n. 633, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo.

2. L'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega, **entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione**, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, **ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute**, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è **ridotto ad un terzo** e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione."

<sup>11</sup> Cfr. art. 2-bis, comma 3, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 "3. Il termine di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, e successive modificazioni, decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito di cui alla lettera a) del comma 1 del presente articolo."

<sup>12</sup> Cfr. art. 3-bis "Rateazione delle somme dovute" D.Lgs. n. 462/1997, come da ultimo riformulato ai sensi del comma 159 dell'art. 1 della L. n. 197/2022, stabilisce che "1. Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, **possono essere versate in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo**.

2. L'importo della prima rata deve essere versato **entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione**. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

3. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 si applicano anche alle somme da versare a seguito del ricevimento della comunicazione prevista dall'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata."



In caso di opzione per il pagamento rateale, la prima rata deve essere versata entro il predetto termine e le rate successive devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo, maggiorate dei relativi interessi di rateazione (da versare con il codice tributo 9002).

### 1.3 Effetti della definizione agevolata

La definizione agevolata si perfeziona con il solo versamento delle somme dovute e della sanzione in misura ridotta, senza necessità di alcun ulteriore atto da parte dell'Amministrazione finanziaria interessata.

Diversamente, l'omesso o il tardivo pagamento delle somme dovute, oltre i limiti del lieve inadempimento, preclude la produzione degli effetti della definizione agevolata, per cui si renderanno applicabili le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e di riscossione. L'Amministrazione finanziaria procederà, quindi, all'iscrizione a ruolo delle somme dovute, con sanzioni calcolate nella misura piena <sup>(13)</sup>.

Comma	Tributi definibili	Periodi d'imposta definibili	Effetti della definizione
154	Imposte dirette, IVA e IRAP	Quelli in corso al 31 dicembre degli anni 2019, 2020 e 2021	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Riduzione della misura della sanzione al 3% (oltre pagamento integrale di imposte, interessi e somme aggiuntive)</li> <li>- Possibile maggiore rateazione fino a 20 rate, senza limite d'importo</li> </ul>

Misura della sanzione	
In caso di definizione ordinaria dell'avviso bonario 	10% della sanzione contestata sulle imposte non versate o versate in ritardo
In caso di definizione agevolata dell'avviso bonario 	3% della sanzione contestata sulle imposte non versate o versate in ritardo

<sup>13</sup> Cfr. art.13 del D.Lgs. n. 471/1997.



#### 1.4 Definizione agevolata delle rateazioni in corso al 1° gennaio 2023

Come accennato, è altresì possibile fruire della definizione agevolata anche con riferimento ai cd. avvisi bonari, relativi a qualsiasi periodo d'imposta, per i quali alla data del 1° gennaio 2023 sia regolarmente in corso un pagamento rateale intrapreso in anni precedenti e per il quale non si sia verificata alcuna causa di decadenza <sup>(14)</sup><sup>(15)</sup>.

La definizione agevolata si realizza con il pagamento degli importi residui a titolo di imposte, contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive, nonché con il pagamento delle **sanzioni calcolate nella misura del 3 per cento delle residue imposte non versate o versate in ritardo**.

Il pagamento rateale delle somme dovute, come rideterminate a seguito della definizione agevolata, prosegue secondo le modalità e le scadenze previste dall'originario piano di rateazione, ovvero, nei casi di importo originario non superiore a 5 mila euro, usufruendo dell'estensione fino a venti rate.

Ne consegue che a seguito della definizione agevolata in parola, l'importo delle sanzioni deve essere rideterminato (dal 10 al 3 per cento) e ricalcolato sul residuo importo a titolo d'imposta che deve essere ancora versato. Restano, invece, dovuti per intero l'imposta e gli eventuali interessi per omesso/tardivo versamento.

Con riguardo a eventuali rate scadute e non versate o versate parzialmente (es. sola imposta) entro il 31 dicembre 2022, il versamento di quest'ultime dovrà essere eseguito nella misura originariamente prevista, entro la scadenza della rata successiva. Pertanto, in sede di calcolo dell'importo residuo oggetto di definizione al 1° gennaio 2023 occorre sottrarre, oltre agli importi già versati, anche quelli relativi a eventuali rate scadute entro il 31 dicembre 2022 ma non ancora versate, che il contribuente, come sopra detto, dovrà autonomamente versare <sup>(16)</sup>.

Conseguentemente, vanno rideterminati gli interessi per rateazione <sup>(17)</sup>, cioè sulle nuove rate da versare.

Il mancato pagamento, anche parziale, alle scadenze (v. decadenza dalla rateazione) comporta che la definizione agevolata non produca alcun effetto e, conseguentemente, troveranno applicazione le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e di riscossione.

---

<sup>14</sup> Cfr. comma 155 dell'art. 1 della L. n. 197/2022.

<sup>15</sup> Cfr. art. 3-bis del citato D.Lgs. n. 462/1997.

<sup>16</sup> Cfr. Risposta n. 1.4 della Circ. n. 6/E del 20 marzo 2023.

<sup>17</sup> Si ricorda che ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.M. 21 maggio 2009 sull'importo delle rate successiva alla prima sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5% annuo.

### 1.5 Estensione della durata dei piani di rateazione

Per uniformare, a regime, in venti rate trimestrali di pari importo il numero massimo di rate in cui può essere suddiviso il pagamento dei debiti emergenti dal controllo delle dichiarazioni prescindendo dall'ammontare dei debiti stessi (v. precedente limite di 5 mila euro), la Legge di Bilancio 2023 <sup>(18)</sup> ha riformulato la disciplina contenuta nell'art. 3-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 462/1997. La novellata disposizione può trovare applicazione, oltre che alle rateazioni non ancora iniziate, anche a quelle in corso al 1° gennaio 2023. I piani rateali attualmente in corso relativi a debiti di importo non superiore a 5 mila euro possono essere estesi fino a un massimo di venti rate trimestrali (in luogo degli originali otto).

Come accennato, la nuova modalità di rateazione può riguardare sia le somme dovute a seguito dei controlli automatizzati delle dichiarazioni, che quelle dovute a seguito dei cd. controlli formali (v. art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973). Infatti, la norma fa esplicito richiamo, oltre che all'art. 2, comma 3, del citato D.Lgs. n. 462/1997, anche all'art. 3, comma 1, dello stesso decreto. Ciò è stato recentemente confermato dall'Agenzia delle entrate <sup>(19)</sup>, la quale ha chiarito che le nuove misure sulla dilazione trovano applicazione, oltre che per le rateazioni relative alle comunicazioni di irregolarità previste dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1093, anche per quelle relative alle somme dovute a seguito dei controlli formali eseguiti ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

### 1.6 Proroga del termine per la notifica di cartelle di pagamento a seguito di avvisi bonari per il 2019

È stata, altresì, prevista <sup>(20)</sup> la proroga di un anno dei termini decadenziali per la notifica di cartelle di pagamento riferite a somme dovute a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2019.

### 1.7 Non ripetibilità delle somme versate

Infine, è stato disposto <sup>(21)</sup> che le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili in base alle disposizioni sin ora commentate, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite dall'Erario e non sono rimborsabili.

---

<sup>18</sup> Cfr. comma 159 dell'art. 1 della L. n. 197/2022.

<sup>19</sup> Cfr. Risposta n. 1.5 della citata Circ. n. 6/E/2023.

<sup>20</sup> Cfr. comma 158 dell'art. 1 della L. n. 197/2022.

<sup>21</sup> Cfr. comma 157 dell'art. 1 della L. n. 197/2022.

## 2. Definizione agevolata delle irregolarità di natura formale (art. 1, commi da 166 a 173)

La Legge di Bilancio 2023 consente anche la regolarizzazione in forma agevolata delle irregolarità, delle infrazioni e dell'inosservanza di obblighi o adempimenti, di natura formale, commesse fino al 31 ottobre 2022 che non incidono sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, nonché sui relativi versamenti <sup>(22)</sup>.

È bene precisare che si tratta di inosservanza di formalità e di adempimenti suscettibili di ostacolare, almeno potenzialmente, l'attività di controllo. Infatti, le violazioni meramente formali non sono punibili <sup>(23)</sup>.

La norma ricalca, nel contenuto, l'analoga regolarizzazione disposta con l'art. 9, commi da 1 a 8, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con la Circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023 che rinvia, per quanto compatibile alla circolare del 15 maggio 2019, n. 11/E.

### 2.1 Ambito di applicazione

Sotto il profilo soggettivo, la regolarizzazione può essere effettuata dalla generalità dei contribuenti, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla loro natura giuridica, in relazione alle violazioni formali, commesse in materia di IVA, IRAP, imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti d'imposta. Possono avvalersi della definizione, quindi, anche i

---

<sup>22</sup> "166. Le irregolarità, le infrazioni e l'inosservanza di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive e sul pagamento di tali tributi, commesse fino al 31 ottobre 2022, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a euro 200 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

167. Il pagamento della somma di cui al comma 166 è eseguito in due rate di pari importo da versare, rispettivamente, entro il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024.

168. La regolarizzazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute ai sensi del comma 167 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni.

169. 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.

170. La procedura non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato.

171. 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 un 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.

172. Sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni di cui al comma 166 già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della presente legge.

173. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di attuazione dei commi da 166 a 172."

<sup>23</sup> Cfr. comma 5-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 472/1997 e art. 10, comma 3, L. 212/2000 – Circolare Agenzia delle entrate n. 77/2001.

sostituti d'imposta, gli intermediari e gli altri soggetti tenuti alla comunicazione di dati riguardanti operazioni fiscalmente rilevanti.

Come chiarito nella citata Circolare n. 2/E/2023, si tratta tendenzialmente di quelle violazioni per le quali sono previste sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa. Ciò in quanto non vi è un tributo omesso o tardivo oppure versato in misura carente sul quale commisurare la sanzione. L'Agenzia delle entrate ha fornito, a titolo esemplificativo e non esaustivo, un'ampia elencazione delle violazioni formali potenzialmente regolarizzabili, precisando che non sono definibili, tra l'altro, le violazioni formali relative all'imposta di registro e all'imposta di successione. In particolare, possono essere oggetto di regolarizzazione le seguenti violazioni:

- presentazione di dichiarazioni annuali redatte non in conformità ai modelli approvati ovvero errata indicazione o incompletezza dei dati relativi al contribuente (art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997);
- omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA (art. 11, comma 2-ter, D.Lgs. n. 471/1997), soltanto se l'imposta è stata assolta e non anche se la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento del tributo;
- omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat (art. 11, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997);
- irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, se la violazione non ha prodotto effetti sull'imposta dovuta (art. 9 D.Lgs. n. 471/1997);
- omessa restituzione dei questionari inviati dagli uffici fiscali o dalla Guardia di finanza ovvero loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere (art. 11, comma 1, lettera b), D.Lgs. n. 471/1997);
- omissione, incompletezza o inesattezza della dichiarazione d'inizio o variazione dell'attività ovvero della dichiarazione per l'identificazione ai fini IVA (art. 5, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997);
- erronea compilazione della dichiarazione di intento degli esportatori abituali che ha determinato l'annullamento della dichiarazione già trasmessa invece della sua integrazione (art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997);
- violazione del principio di competenza fiscale, sempre che non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento (articolo 1, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997);
- tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari (art. 7-bis, D.Lgs. n. 241/1997);
- irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari (art. 10 D.Lgs. n. 471/1997);
- omessa o tardiva comunicazione dei dati al Sistema tessera sanitaria (art. 3, comma 5-bis, D.Lgs. n. 175/2014);
- omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca (art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 23/2011);
- 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, nonché delle operazioni non imponibili,

- esenti o non soggette a IVA, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito (art. 6, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 471/1997);
- detrazione dell'IVA applicata in misura superiore a quella dovuta a causa di un errore di aliquota e, comunque, assolta dal cedente o prestatore (art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997);
  - irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode e a condizione che l'imposta risulti assolta, anche se irregolarmente (art. 6, commi 9-bis, 9-bis1 e 9-bis2, D.Lgs. 471/1997);
  - omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto, a meno che si tratti di opzione da comunicare con la dichiarazione presentata nel primo periodo di applicazione del regime opzionale, la cui omissione è sanabile con l'istituto della *remissione in bonis* di cui all'art. 2, comma 1, D.L. n. 16/2012 (art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997);
  - mancata iscrizione al VIES, l'archivio in cui bisogna essere inclusi per poter effettuare operazioni intracomunitarie (art. 11 D.Lgs. n. 471/1997).

L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, precisato <sup>(24)</sup> che sono considerate violazioni formali regolarizzabili con la sanatoria in esame:

- l'invio tardivo delle fatture elettroniche allo SdI, ma correttamente incluse nella liquidazione IVA di competenza con relativo versamento dell'imposta;
- i corrispettivi elettronici correttamente memorizzati e non inviati all'Agenzia delle entrate, ma correttamente inseriti in contabilità con relativa liquidazione dell'IVA dovuta, che integrano la violazione prevista dall'art. 11, comma 2-*quinquies*, del D.Lgs. n. 471/1997;
- le fatture elettroniche emesse con errata indicazione del codice "natura", ma correttamente incluse nella dichiarazione IVA e non incidenti sulla corretta liquidazione dell'imposta.

Non è, invece, possibile avvalersi dalla regolarizzazione:

- per gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) <sup>(25)</sup>;
- per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato;
- per le violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi al 1° gennaio 2023;
- per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale per i contribuenti (quadro RW, IVIE e IVAFE) e per gli intermediari bancari e finanziari, nonché per gli operatori finanziari.

---

<sup>24</sup> Cfr. Risposta. 2.1 della Circolare n. 6/E del 20 marzo 2023.

<sup>25</sup> Cfr. art. 5-*quater* del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227.

Come chiarito dall’Agenzia delle entrate <sup>(26)</sup>, la rilevanza della violazione formale ai fini delle attività di controllo non costituisce circostanza dirimente per stabilire se la rimozione della violazione regolarizzata risulti o meno necessaria. Ciò coerentemente con quanto disposto al punto 2.7 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate prot. n. 00272629 del 30 gennaio 2023 <sup>(27)</sup>, secondo cui «*La rimozione [delle violazioni formali ndr] non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale*». Sul punto la stessa Agenzia delle entrate ha richiamato la propria Circ. n. 11/E/2019, paragrafo 4.3, emanata con riguardo alla precedente analoga agevolazione di cui all’art. 9 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, in cui aveva chiarito con che occorre far riferimento ai “*casi in cui è la stessa norma sanzionatoria a disporre la sola applicazione della sanzione*”. Con lo stesso documento di prassi era stato fornito un elenco, a titolo esemplificativo e non esaustivo, delle ipotesi nelle quali la rimozione delle irregolarità od omissioni non risulta necessaria (ad esempio, i casi in cui la norma sanzionatoria dispone la sola applicazione delle sanzioni), e di quelle in cui, invece, risulta obbligatoria (ad esempio, l’irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili). Tale principio a parere dell’Agenzia può ritenersi confermato anche per la definizione in esame.

Per quanto concerne la regolarizzazione delle violazioni formali in materia di IVA, qualche dubbio può essere sollevato con riferimento all’eventuale applicazione della disciplina in esame al Gruppo IVA. Tenuto conto che, ai sensi dell’art. 70-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, il Gruppo IVA si considera un unico soggetto passivo, questo dovrebbe poter sanare le irregolarità ascrittegli mediante un unico versamento da parte della società rappresentante del Gruppo, ancorché le irregolarità da sanare non concernono rapporti che la coinvolgono direttamente. Sul punto è auspicabile una conferma da parte dell’Agenzia delle entrate.

Per le violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022 oggetto di un processo verbale di constatazione, i termini di decadenza per la notifica dell’atto di contestazione o dell’atto di irrogazione sanzioni <sup>(28)</sup> sono prorogati di due anni. Detta proroga opera per la sola presenza di violazioni oggetto di contestazione e indipendentemente dalla circostanza che il contribuente si sia avvalso o meno della definizione agevolata del verbale e indipendentemente dal perfezionamento o meno della stessa <sup>(29)</sup>.

## 2.2 Modalità di definizione delle irregolarità formali

Per procedere alla regolarizzazione, il contribuente deve effettuare il versamento di una somma pari a euro 200 per ciascun periodo d’imposta cui si riferiscono le violazioni.

---

<sup>26</sup> Cfr. Risposta n. 2.1. della citata Circ. n. 6/E/2023.

<sup>27</sup> Analogamente a quanto previsto dalla precedente agevolazione di cui all’art. 9 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 si veda il punto 2.8. provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 62274/2019 del 15 marzo 2019.

<sup>28</sup> Cfr. art. 20, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997.

<sup>29</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle entrate n. 11/2019.

Con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate prot. 27629 del 30 gennaio 2023 sono state definite, tra l’altro, le modalità di versamento delle somme dovute. Con la Risoluzione n. 6/E del 14 febbraio 2023 l’Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo e ha definito le modalità di compilazione del modello di pagamento F24.

Il versamento, alternativamente, può essere effettuato:

- in un’unica soluzione, entro il 31 marzo 2023;
- in due rate di pari importo, rispettivamente, entro il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024.

Entro tale ultimo termine, il contribuente è tenuto a rimuovere le irregolarità, le infrazioni o le inosservanze compiute entro il 31 ottobre 2022, per cui, qualora non fosse rimossa l’irregolarità, l’eventuale versamento effettuato a mero titolo cautelativo, sarebbe, in linea di principio, privo di efficacia. Tuttavia, come chiarito sul sito dell’Agenzia delle entrate <sup>(30)</sup>, qualora, per un “giustificato motivo” <sup>(31)</sup> non vengano rimosse tutte le violazioni formali dei periodi d’imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa produce effetto se la rimozione avvenga entro il termine non inferiore a 30 giorni indicato dall’Ufficio delle Entrate. La scadenza del 31 marzo 2024 va, però, sempre rispettata in caso di violazione constatata o per la quale è stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all’interessato. In ogni caso, l’eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica gli effetti della regolarizzazione con riguardo a quelle rimosse correttamente.

Infine, la rimozione non deve essere effettuata quando non è possibile o necessaria: è il caso, ad esempio, dell’errata applicazione del meccanismo dell’inversione contabile che, comunque, non ha comportato il mancato pagamento dell’imposta.

### **3. Ravvedimento operoso speciale per altre violazioni (art. 1, commi da 174 a 178)**

Un’ulteriore misura contenuta nella Legge di Bilancio 2023 <sup>(32)</sup> è quella che consente ai contribuenti di avvalersi di una forma di ravvedimento operoso, cd. “speciale”, per

---

<sup>30</sup> Vedi [www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/come-regolarizzare-definizione-irregolarita-formali](http://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/come-regolarizzare-definizione-irregolarita-formali)

<sup>31</sup> L’Agenzia delle entrate non ha specificato che cosa debba intendersi per “giustificato motivo”. Si ritiene che tale riferimento debba essere inteso nel senso che la mancata rimozione delle violazioni non dipenda dalla mera inerzia del contribuente.

<sup>32</sup> Commi da 174 a 178 dell’art. 1 della L. n. 197/2022.

*“174. 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 trimestrali di pari importo con scadenza della prima*

regolarizzare le violazioni concernenti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi di imposta precedenti, ancora accertabili. Le dichiarazioni ravvedibili sono solo quelle relative ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, quindi restano escluse dalla regolarizzazione agevolata, a titolo di esempio, le dichiarazioni IMU e quelle relative ai tributi doganali.

### 3.1 Perimetro della regolarizzazione agevolata

In particolare, sono definibili le violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate, comprese quelle tardive, cioè le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dal termine di scadenza<sup>(33)</sup>, in quanto, successivamente a tale termine, sono considerate omesse<sup>(34)</sup>. In caso di una o più dichiarazioni integrative effettuate *medio tempore* con riguardo alla dichiarazione originaria che si intende regolarizzare, dovranno essere considerate le modifiche/integrazioni, a favore o a sfavore, intervenute<sup>(35)</sup>.

La regolarizzazione può riguardare le violazioni sostanziali dichiarative e le violazioni sostanziali prodromiche alla presentazione della dichiarazione. Queste ultime non vengono assorbite, tuttavia, dalla regolarizzazione della dichiarazione, perché secondo l'Agenzia delle entrate<sup>(36)</sup> trovano applicazione le modalità di ravvedimento ordinario. Ciò in quanto, *“Restano, infine, dovute autonomamente, in sede di ravvedimento le sanzioni ridotte per le cosiddette violazioni prodromiche (quale, ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'omessa fatturazione), non potendosi applicare in sede di*

---

*rata fissata al 31 marzo 2023. Sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, 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**.*

175. *La regolarizzazione di cui ai commi da 174 a 178 si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 31 marzo 2023. In tali ipotesi, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.*

176. *La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato.*

177. *Restano validi i ravvedimenti già effettuati alla data di entrata in vigore della presente legge e non si dà luogo a rimborso.*

178. *Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere definite le modalità di attuazione dei commi da 174 a 177.”.*

<sup>33</sup> Cfr. art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998.

<sup>34</sup> Superato tale termine, le dichiarazioni “si considerano omesse”, pur avendo comunque una rilevanza sostanziale; le stesse, infatti, costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati.

<sup>35</sup> Cfr. Circ. n. 6 del 20 marzo 2023, cit.

<sup>36</sup> Cfr. Circ. n. 2 del 27 gennaio 2023, cit.

*ravvedimento il principio del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997", come già precisato nella circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E (paragrafo 3.1.1).*

Pertanto, il contribuente potrebbe, almeno teoricamente, scegliere di regolarizzare solo le violazioni dichiarative, e non anche quelle prodromiche, o viceversa. Ma, ovviamente, tale scelta avrebbe una valenza parziale in quanto non metterebbe il contribuente al riparo da eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per espressa previsione normativa il ravvedimento in parola non può riguardare le violazioni definibili:

- ai sensi dei commi da 153 a 159 e cioè quelle emerse a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (cfr. par. 1 della presente trattazione);
- ai sensi dei commi da 166 a 173 e cioè le irregolarità formali (cfr. par. 2).

In merito, si osserva come la rigida interpretazione della norma in commento fornita dall'Agenzia delle entrate, con la più volte richiamata Circolare n. 2/2023, porterebbe ad escludere dal ravvedimento operoso cd. speciale tutte le violazioni potenzialmente contestabili con una comunicazione di irregolarità.

Al riguardo, parte della dottrina ha sollevato dubbi circa la possibile applicazione del ravvedimento operoso cd. speciale in caso di violazioni formali contestabili *ex art. 36-ter* del D.P.R. n. 600/1973, sempreché le stesse dichiarazioni non siano state interessate da avvisi bonari e/o cartelle di pagamento. Come noto, il controllo formale *ex art. 36-ter* si fonda sulla corrispondenza tra i dati dichiarati e la documentazione conservata dal contribuente (prevalentemente riguardante ritenute d'imposta; oneri che danno diritto a detrazioni d'imposta o deduzioni dall'imponibile; la spettanza, la determinazione e la spendibilità di crediti d'imposta). Il confine tra i due controlli probabilmente non è così netto e taluni suggeriscono di individuare il controllo automatico (*art. 36-bis*) come quello basato su informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, mentre quello formale (*art. 36-ter*) su dati e informazioni in possesso del contribuente e non direttamente desumibili dal Fisco. Tuttavia, mentre la norma in esame preclude l'accesso al ravvedimento operoso cd. speciale nei casi in cui sia possibile avvalersi di uno degli altri due istituti, non si può non tener conto che la stessa norma fissa come condizione per beneficiare della regolarizzazione che le violazioni ravvedibili non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con un atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione di sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'*art. 36-ter* citato. Da tutto quanto sopra ne discende che il contribuente non può in ogni caso avvalersi dell'istituto in parola in presenza di una comunicazione *ex art. 36-ter* del D.P.R. n. 600/1973. In tale senso si è espressa l'Agenzia delle entrate <sup>(37)</sup>, precisando che le violazioni tributarie rilevabili in sede di controllo formale *ex art. 36-ter* del D.P.R. n. 600/1973 possono ricadere nella procedura di

---

<sup>37</sup> Cfr. risp. n. 1.4 della Circolare n. 6/E del 20 marzo 2023.

ravvedimento speciale delle violazioni tributarie di cui ai commi da 174 a 178 fino al momento in cui non sia ricevuta la comunicazione dell'esito del controllo formale.

È stato chiarito dall'Agenzia delle entrate <sup>(38)</sup> che la notifica di un processo verbale di constatazione (cd. PVC) <sup>(39)</sup> entro il termine del 31 marzo 2023 non è ostativa all'accesso alla procedura agevolativa in parola.

Inoltre, è normativamente preclusa la possibilità di avvalersi della regolarizzazione in parola per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato <sup>(40)</sup>. Infine, qualora il contribuente si sia già avvalso del ravvedimento operoso prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023, non può avvalersi del ravvedimento operoso cd. speciale e chiedere il rimborso delle somme già versate <sup>(41)</sup>.

Sul presupposto che al ravvedimento speciale si applichi la disciplina del ravvedimento ordinario per quanto non espressamente derogato, l'Agenzia delle entrate ha, altresì, escluso che possa ricadere nella regolarizzazione in esame la violazione relativa al versamento previsto dall'articolo 5, comma 2-*bis*, del D.L. n. 34 del 30 aprile 2019 per l'applicazione della proroga del regime speciale per i cd. "impatriati", nei casi normativamente previsti <sup>(42)</sup>. Infatti, il mancato o carente versamento determina l'esclusione dalla proroga dell'agevolazione fiscale e non costituisce una violazione regolarizzabile con il cd. ravvedimento operoso ordinario <sup>(43)</sup>.

L'Agenzia delle entrate ha, invece, ritenuto possibile avvalersi del ravvedimento speciale per le violazioni accertabili ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, ove non siano già state contestate <sup>(44)</sup>.

### *3.2 Misura della sanzione e modalità di versamento in caso di ravvedimento operoso cd. speciale*

In caso di scelta per il ravvedimento operoso cd. speciale, il contribuente è tenuto al pagamento:

- dell'imposta e degli interessi dovuti in misura piena;
- delle sanzioni irrogabili ridotte ad un diciottesimo del minimo edittale.

---

<sup>38</sup> Cfr. Circolare n. 2/E/2023 citata.

<sup>39</sup> Cfr. art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4

<sup>40</sup> Cfr. comma 176 dell'art. 1 della Legge n. 197/2022.

<sup>41</sup> Cfr. comma 177 dell'art. 1 della Legge n. 197/2022.

<sup>42</sup> Al riguardo si veda la Circ. n. 1/CSRF del 29 dicembre 2021.

<sup>43</sup> Cfr. Circ. 12 ottobre 2016, n. 42/E.

<sup>44</sup> Cfr. Circ. n. 6/E/2023 citata.



Come noto, nella disciplina ordinaria del ravvedimento operoso <sup>(45)</sup> la regolarizzazione prevede il pagamento, oltre dell'imposta e degli interessi, di una sanzione ridotta in relazione al periodo trascorso dalla violazione commessa, comunque stabilita in misura non inferiore ad un decimo del minimo edittale.

Trattandosi di un istituto applicato direttamente dal contribuente, non operano le disposizioni sul cumulo giuridico e la continuazione delle sanzioni di cui all'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997 che, come noto, presuppongono l'intervento dell'ente impositore.

Il contribuente può scegliere se effettuare il versamento in un'unica soluzione ovvero in otto rate trimestrali di pari importo. Stante la formulazione della norma, si ritiene che il contribuente non possa scegliere di effettuare una rateazione su un numero di rate inferiori ad otto.

Entro il 31 marzo 2023 deve essere effettuato il versamento dell'intero importo o della prima rata in caso di opzione per il versamento frazionato. Entro tale scadenza dovranno essere altresì rimosse le irregolarità od omissioni ravvedute in relazione alle violazioni prodromiche.

Le rate successive alla prima dovranno essere versate, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno. Sulle rate successive sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

È stato chiarito <sup>(46)</sup> che:

- non potranno trovare applicazione le disposizioni previste in caso di lieve inadempimento, in quanto manca un esplicito rinvio all'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973;
- è possibile il pagamento delle somme dovute anche attraverso la compensazione ex art. 17 del D.Lgs n. 241/1997, posto che la disciplina del ravvedimento speciale non la esclude espressamente e che la compensazione è possibile secondo le regole ordinarie del ravvedimento operoso;
- trova applicazione anche per questa regolarizzazione lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

Per l'attuazione della regolarizzazione, l'Agenzia delle entrate non ha ritenuto necessario emanare il previsto provvedimento direttoriale <sup>(47)</sup>.

Con la richiamata Risoluzione n. 6/E/2023, sono stati istituiti i codici tributo per il versamento e sono state definite le modalità di compilazione del modello di pagamento F24.

---

<sup>45</sup> Cfr. art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997

<sup>46</sup> Cfr. Circolare n. 2/E/2023 citata.

<sup>47</sup> Cfr. comma 178 dell'art. 1 della Legge n. 197/2022.

### 3.3 Effetti della definizione agevolata

La regolarizzazione si perfeziona con il versamento delle somme dovute e della sanzione in misura ridotta, senza necessità di alcun ulteriore atto da parte dell'Amministrazione finanziaria interessata.

Diversamente, l'omesso o il tardivo pagamento delle somme dovute preclude la produzione degli effetti della definizione agevolata e si renderanno applicabili le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione. Il mancato pagamento, anche parziale, di una delle rate successive alla prima entro il termine di versamento della rata successiva determina la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi dovuti. Saranno altresì applicabili:

- la sanzione nella misura del 30 per cento da calcolare sull'importo residuo dovuto a titolo d'imposta;
- gli interessi nella misura del 4 per cento annuo <sup>(48)</sup>, con decorrenza dalla data del 31 marzo 2023.

Gli importi dovranno essere richiesti con cartella di pagamento da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza dalla rateazione. Quindi, tale termine va calcolato tenendo conto del momento in cui è stato interrotto il versamento delle rate.

---

<sup>48</sup> Misura prevista dall'articolo 20 del D.P.R. n. 602/1973 nella versione attualmente vigente.

### Tabella del “ravvedimento operoso speciale”

<b>Ambito applicativo</b>	- Violazioni concernenti dichiarazioni validamente presentate relative a tributi amministrati da Agenzia delle entrate riferite al periodo d'imposta in corso al 31/12/2021 e a quelli precedenti (ancora accertabili)	- Violazioni sostanziali dichiarative	- Violazioni sostanziali prodromiche alla presentazione della dichiarazione
<b>Cause di esclusione</b>	- Omessa presentazione della dichiarazione	- Notifica di comunicazioni ex art. 36-ter D.P.R. 600/1973, atti di liquidazione, avvisi di accertamento e atti irrogazione sanzioni	- Regolarizzazione per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato (Quadro RW)
<b>Misura sanzione</b>	1/18 del minimo edittale		
<b>Termini versamento</b>	Entro il <b>31/3/2023</b> : - Unica soluzione; - Prima rata, se scelta per rateazione (interessi 2% annuo).	Rate successive: - entro il <b>30/6/2023</b> ; - entro il <b>30/9/2023</b> ; - entro il <b>20/12/2023</b> ; - entro il <b>31/3/2024</b> ; - entro il <b>30/6/2024</b> ; - entro il <b>30/9/2024</b> ; - entro il <b>20/12/2024</b>	

\* \* \*

Cordiali saluti.

Il Direttore

(Francesco De Angelis)