



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



# **Le varie misure di definizione agevolata a favore del contribuente contenute nella Legge di bilancio 2023 (legge 197 del 29.12.2022)**

Definizione agevolata delle comunicazioni di  
irregolarità (art. 1 commi 153-158)  
e

Regolarizzazione irregolarità formali (art. 1 commi 166-173)

**Sandro Maria La Ciacera**  
**Odcec Milano**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



## Definizione agevolata delle comunicazioni di irregolarità (art. 1 commi 153-158)

### **Dalla relazione illustrativa:**

La disposizione in commento intende fornire supporto alle imprese e ai contribuenti in generale, soprattutto nell'attuale situazione di crisi economica dovuta agli effetti residui dell'emergenza pandemica e all'aumento dei prezzi dei prodotti energetici, attraverso alcune soluzioni che possono concretamente agevolare la definizione dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento alle somme dovute in esito al controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali, riducendo gli oneri a carico dei contribuenti ed estendendo l'ampiezza dei piani di rateazione.

# Art. 1 comma 153: avvisi bonari il cui termine di pagamento non è ancora scaduto alla data del 1.1.2023 e avvisi bonari recapitati successivamente

Le somme dovute dal contribuente a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al:

- 31 dicembre 2019
- 31 dicembre 2020
- 31 dicembre 2021

**richieste con le comunicazioni** previste dagli articoli 36-*bis* DPR 600/73 e 54-*bis* DPR 633/72 **per le quali il termine di pagamento non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore della legge (1.1.2023) ovvero per le quali le comunicazioni sono recapitate successivamente a tale data**, possono essere definite con il pagamento delle **imposte** e dei **contributi previdenziali**, degli **interessi** e delle **somme aggiuntive** (le sanzioni civili pecuniarie Inps sono quindi dovute!)

Sono dovute le **sanzioni** nella misura del 3% senza alcuna riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo.

**N.B:** non ci sarebbe alcun vantaggio a ravvedere imposte 2019-2020-2021 (si pensi al saldo 2021 da pagare a giugno/agosto 2022) in quanto conviene attendere avviso al 3% (anziché ravvedere al 3,75%).

## Art. 1 comma 154: avvisi bonari il cui termine di pagamento non è ancora scaduto alla data del 1.1.2023 e avvisi bonari recapitati successivamente

Il pagamento delle somme di cui al comma 153 avviene secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 2 e 3-bis Dlgs 18 dicembre 1997 n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione

Quindi: essendo richiamato l'art. 3bis per intero, che al comma 3 prevede che «*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*», è applicabile alla definizione agevolata il **principio della non decadenza** dalle rate sia in caso di lieve inadempimento (sia nella tempestività che nell'entità del versamento: cfr circ. 17/2016 § 3) che di ravv. op. entro il termine di pagamento della rata successiva.

Inoltre: a prescindere dall'importo **è possibile rateizzare in 20 rate** (a seguito della modifica introdotta dal comma 159 che ha valenza generale in tema di comunicazioni controllo automatizzato (quindi anche per avvisi su TFR). Soppressa la distinzione tra avvisi fino a 5mila€ e superiori a 5mila€).

## Art. 1 comma 155-156: avvisi bonari in corso di rateazione

**C. 155.** Le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72, il cui **pagamento rateale** ai sensi dell'articolo 3-bis Dlgs 462/97 **è ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge**, possono essere definite con il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive. Le **sanzioni** sono dovute nella misura del **3%**, senza alcuna riduzione sulle imposte residue non versate o versate in ritardo.

**C. 156.** Il pagamento rateale delle somme di cui al comma 155 **prosegue secondo le modalità e i termini** previsti dall'articolo 3-bis Dlgs 462/1997. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione,

# Art. 1 comma 155-156: avvisi bonari in corso di rateazione non può accedere chi è decaduto

La definizione agevolata degli avvisi bonari in corso di pagamento è possibile, secondo quanto espressamente previsto dal comma 155, solo per quelli «*il cui pagamento rateale ai sensi dell'articolo 3-bis Dlgs 462/97 è ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge*». Quindi:

**I contribuenti decaduti** definitivamente dal beneficio della rateazioni **NON possono accedere alla definizione**. Questa esclusione appare alquanto punitiva (ingiustificatamente) se solo si pensa che il comma 219 in tema di regolarizzazione omessi pagamenti di rate dovute per acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo-mediazione, conciliazione ecc. permette la regolarizzazione dell'omesso o carente versamento delle rate successive alla prima, scadute al 1.1.2023, e per le quali non è stata ancora notificata cartella di pagamento, tramite versamento della SOLA IMPOSTA! Per cui perché non agevolare anche chi è decaduto dal semplice avviso bonario???

La dimenticanza del ripescaggio di siffatte situazioni appare ancora più ingiustificata ed incomprensibile se solo si legge la relazione illustrativa. Nel documento è espressamente scritto (cfr slide 1) che «*la disposizione in commento intende fornire supporto alle imprese e ai contribuenti in generale, soprattutto nell'attuale situazione di crisi economia dovuta agli effetti residui dell'emergenza pandemica e all'aumento dei prezzi dei prodotti energetici, attraverso alcune soluzioni che possono concretamente agevolare la definizione dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria*»,

## Art. 1 comma 155-156: avvisi bonari in corso di rateazione - possibile ravvedimento rata omessa

L'istituto del **ravvedimento operoso** è indispensabile per coloro i quali vogliono accedere alla sanatoria pur avendo **omesso una rata** di fine 2022 (in pratica la rata successiva alla omessa deve scadere non prima del 1.1.2023) e teoricamente potrebbero non essere considerati in regola con il piano di ammortamento al 1.1.2023.

In tal caso infatti soccorre l'art. 3bis Dlgs 462/97 che al comma 3 in caso di inadempimento nei pagamenti rateali richiama l'art. 15 ter DPR 602/73 il quale al comma 6 (il comma 3 si riferisce al lieve inadempimento) prevede che l'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento ex art. art. 13 Dlgs 472/97 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.

Il ravvedimento può essere utile anche per coloro i quali temporeggiano in attesa di istruzioni ufficiali su come procedere con il ricalcolo delle sanzioni, avendo tuttavia in calendario la scadenza di una rata in questi primi giorni di gennaio.

## Art. 1 comma 156: pagamento rateale avvisi in corso di rateazione

Il pagamento rateale delle somme di cui al comma 155 (avvisi bonari con piano regolare) **prosegue secondo le modalità e i termini** previsti dall'articolo 3-bis Dlga 462/97. In caso di **mancato pagamento**, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, **la definizione non produce effetti** e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

# Art. 1 comma 157: nessun rimborso sulle rate già versate

Le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi dei commi da 153 a 159, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e **non sono rimborsabili.**

Ci potranno essere casi in cui il contribuente ottiene un beneficio limitato a titolo di riduzione sanzioni, nei casi in cui ha già versato diverse rate, oppure ha scelto un piano di ammortamento con poche rate.

# Art. 1 comma 158: proroga termine notifica cartelle

È differito di un anno il termine per la notifica delle cartelle di pagamento delle somme dovute in esito alle comunicazioni di irregolarità recapitate per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso al 31.12.2019 nel caso in cui il pagamento non venga effettuato nelle misure e nei termini previsti

*Art. 25 c. 1: Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:*

*a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600...*

# Come procedere con il ricalcolo delle rate servono chiarimenti operativi

La definizione è possibile per gli avvisi:

- il cui termine di pagamento (ex art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 462/1997) non sia ancora scaduto al 1 gennaio 2023 (data di entrata in vigore della legge),
- ovvero recapitate successivamente a tale data
- o, per quelle in corso di rateazione, il cui pagamento rateale **è ancora in corso**

- Il ricalcolo dovrà essere fatto in autonomia dal contribuente?
- Sarà predisposta apposita applicazione che permetterà il ricalcolo?

Per quegli avvisi non ancora scaduti il calcolo potrebbe non presentare grosse criticità posto che dall'avviso ricevuto va espunta la differenza di sanzione pari al 7% (10%-3%). Per cui, ricalcolato il minor importo complessivo dell'avviso dovrebbe essere possibile inserire detto nuovo minor debito nell'applicazione disponibile sul sito dell'A.D.E. e procedere al calcolo delle rate e dei relativi interessi, con anche la stampa dei modelli F24 per effettuare il pagamento. Si ritiene già possibile l'opzione per la suddivisione in 20 rate anche per gli avvisi inferiori a €5mila.

Più complessa dovrebbe essere la procedura «fai da te» in caso di avvisi già in corso di rateazione. Si potrebbe provare a sfruttare l'applicazione del sito ADE adattando importi e data ricevimento dell'avviso.

# Attualmente tramite Civis NON è possibile ottenere assistenza

**Dichiarazione – Anno d'imposta:** UNICO PF - 2018

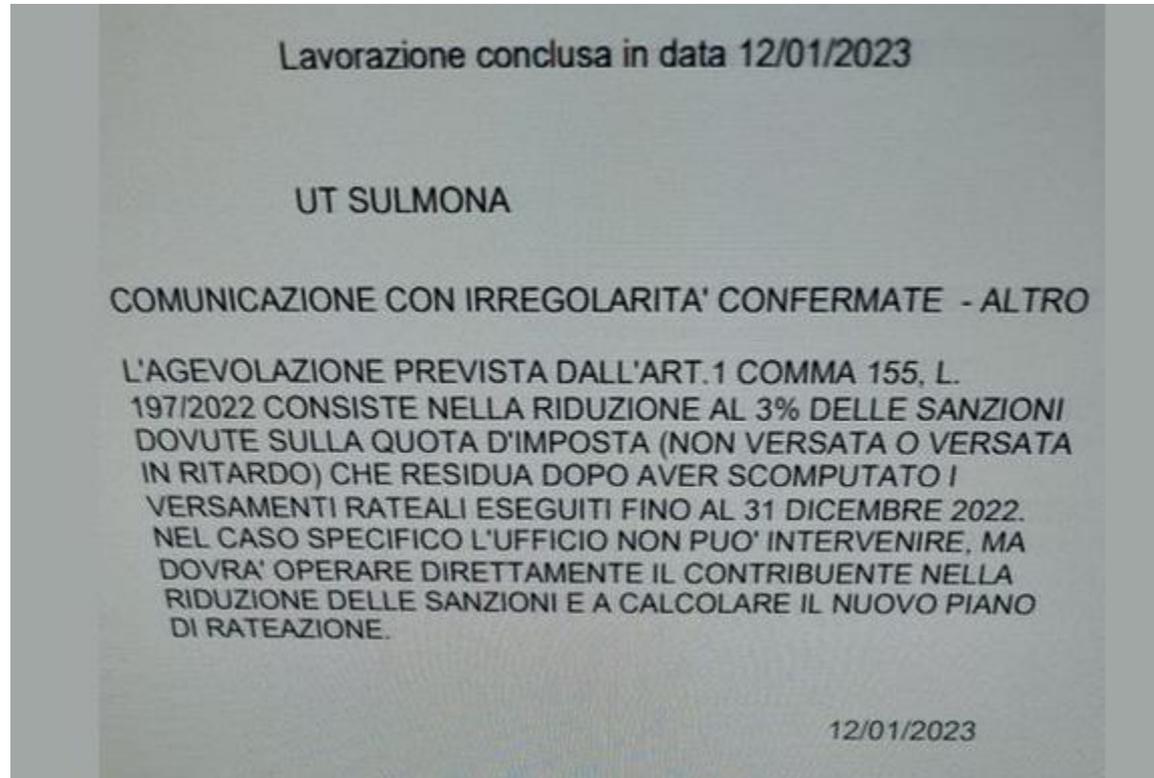
**Chiusura:** Lavorazione conclusa in data 12/01/2023

**Ufficio di chiusura:** UT MILANO 4

**Esito della richiesta:** COMUNICAZIONE CON IRREGOLARITA' CONFERMATE -  
DOCUMENTAZIONE INSUFFICIENTE

ALLO STATO ATTUALE NON RISULTA POSSIBILE PER MOTIVI TECNICI PROCEDERE ALL'EMISSIONE DI UN NUOVO AVVISO RIPIANTANDO LE SANZIONI RIDOTTE. SI COMUNICA CHE IL CONTRIBUENTE POTRÀ PROSEGUIRE NELLA RATEAZIONE, RIMODULANDO IL PIANO DI PAGAMENTO, DIMINUENDO CIASCUNA RATA DELL'IMPORTO CORRISPONDENTE ALLA

# Attualmente tramite Civis NON è possibile ottenere assistenza



## Definizioni fiscali:

- escluso il controllo formale ex 36ter
- escluso chi è decaduto dalla rateizzazione dell'avviso bonario

Emerge una ingiustificata discriminazione verso quei soggetti che hanno ricevuto la comunicazione «bonaria» **ex art. 36 ter DPR 600/73** a seguito di controllo formale delle dichiarazioni.

Le definizioni infatti si rivolgono alle comunicazioni ex 36 bis DPR 600/73 per controllo/liquidazione automatica.

Il contribuente soggetto a controllo ex 36 ter può solo avvalersi del **ravvedimento operoso speciale** previsto dal comma 174 sempreché la violazione non sia però già stata contestata! Per cui se ha ricevuto la comunicazione «bonaria» è fuori da qualsiasi possibilità di definizione!

# Art. 1 comma 166: regolarizzazione irregolarità formali

*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.*

# Art. 1 commi 167-168 regolarizzazione irregolarità formali come e quando pagare

## Come sanare le irregolarità?

Il contribuente deve versare una somma pari a €200 **per ciascun periodo d'imposta** a cui si riferiscono le violazioni.

Il pagamento «è eseguito in due rate di pari importo» entro il:

- 31 marzo 2023 - 31 marzo 2024.

Si ritiene che nulla vieta il pagamento in unica soluzione anche se la norma prevede due rate di pari importo. La rata unica fu ammessa dal Provvedimento Direttore Agenzia Entrate del 15 marzo 2019 (Regolarizzazione agevolata delle violazioni formali. Disposizioni di attuazione dell'articolo 9 del decreto-legge n. 119 del 23.10.2018, pubblicato il 15/03/2019) relativo alla precedente versione della regolarizzazione.

E' possibile compensare? Gli art. 166-173 non prevedono divieto alcuno, come invece per altre tipologie di definizioni. Tuttavia nella precedente versione (anno 2018) la compensazione fu vietata dal Prov. Dir. ADE citato, cfr. punto 2.6),

# Art. 1 commi 167-168 regolarizzazione irregolarità formali adempimenti

**Attenzione:** per regolarizzare non è sufficiente effettuare il pagamento dell'importo di €200 cada anno.

Sarà **necessario anche rimuovere le irregolarità** o le omissioni commesse («la regolarizzazione si perfeziona con il pagamento...e la rimozione delle irregolarità...»).

Quindi il procedimento di sanatoria sarà perfezionato se cumulativamente:

- i) verrà effettuato il pagamento delle somme dovute;
- ii) sarà rimossa l'irregolarità o l'omissione.

A riguardo si ricorda che il Provvedimento del Direttore ADE del 15.3.2019 (e circ. n. 11 del 15.5.2019) ha previsto:

- ❑ punto 2.7 che *«qualora il soggetto interessato non abbia effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni... L'eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica comunque gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni formali correttamente rimosse».*
- ❑ punto 2.8. *«La rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale».*
- ❑ Circ. 11/2019 par. 4.3 *«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».*
- ❑ Circ. 11/2019 par. 4.3 circa il giustificato motivo *«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».*

# Art. 1 commi 169-170-172 regolarizzazione irregolarità formali esclusione

## cosa resta escluso dalla regolarizzazione?

Sono esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (art. 5-quater, D.L. n. 167/1990).

Inoltre, la procedura non potrà essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Infine, sono escluse dalla sanatoria tutte le irregolarità, infrazioni e inosservanze di obblighi o adempimenti, di carattere formale, già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2023

# Art. 1 comma 171 regolarizzazione irregolarità formali proroga

## PVC

Qualora le violazioni formali, commesse sino al 31 ottobre 2022, siano oggetto di un PVC, i termini di notifica (art. 20, comma 1, D. Lgs. 472/1997: «*L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi*».) sono prorogati di due anni (in deroga all'art. 3, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente).

# Quali sono le violazioni regolarizzabili

Punto 1.2 Provv. Dir. ADE del 15.3.2019:

*«Le violazioni formali che possono formare oggetto di regolarizzazione sono quelle per cui sono competenti gli uffici dell’Agenzia delle entrate ad irrogare le relative sanzioni amministrative».*

Circ. 11 del 15.5.2019, par. 2:

*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).*

# Fattispecie citate dalla circolare n. 11/2019

- ❑ 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'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'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 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)

Quando, 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.

# Art. 1 comma 173

Occorre attendere provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate con cui saranno disciplinate le modalità di attuazione dei commi da 166 a 172

**FINE**