

OGGETTO

### SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI 2023

AGGIORNAMENTO

**7 FEBBRAIO 2023**

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art 1, commi da 166 a 173 Legge 29.12.2022 n. 197 (G.U. 16.1.2023 n. 12)  
Circolare AE 27.1.2023 n. 2/E  
Provvedimento AE 30.1.2023 n. 27629

ALLEGATI

1. ALLEGATO – SCHEMA RIASSUNTIVO DELLE VIOLAZIONI “FORMALI” EX D.LGS 471/1997

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO  
CONDONI FISCALI  
SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI L. 197/2022

CODICE CLASSIFICAZIONE

20  
700  
201

COLLEGAMENTI

REFERENTE STUDIO

**dott. Gaetano FARRUGGIO**

BRIEFING

L'art. 1, commi da 166 a 173 della Legge 197/2022 (Legge di Bilancio 2023), prevede che le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento di tali tributi, commesse sino al 31 ottobre 2022, possano essere regolarizzate mediante la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024.

La procedura di regolarizzazione non può essere esperita:

- con riferimento agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del D.L. n. 167 del 1990, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227, compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della medesima procedura;
- con riferimento alle violazioni formali oggetto di rapporto pendente al 1° gennaio 2023 ma in riferimento al quale sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva oppure altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata della somma dovuta per la regolarizzazione;
- per le irregolarità e altre violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della disposizione in esame (1 gennaio 2023);
- per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

### ***CONCETTO DI “VIOLAZIONI FORMALI”***

In tema sanatoria delle irregolarità formali, la disposizione di cui all'articolo 1, commi da 166 a 173, L. 197/2022 ha previsto, al pari di quanto già stabilito a suo tempo nell'articolo 9 del decreto-legge n. 119 del 2018, la possibilità di sanare le irregolarità, le infrazioni e l'inosservanza di obblighi o adempimenti di natura “formale”, commessi sino al 31 ottobre 2022, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva e dell'Irap e sul pagamento di tali tributi.

Si tratta di una definizione molto ampia per cui dovrebbero essere sanabili non solo le violazioni formali dichiarative, ma anche quelle tributarie in generale pur se correlate ad adempimenti diversi, quali, ad esempio, le violazioni commesse nelle comunicazioni periodiche Iva (spesometro, esterometro, liquidazione periodica Iva) e nei modelli intrastat.

Va inoltre tenuto conto che manca nel nostro ordinamento fiscale una precisa definizione di violazione di "natura formale" a cui il testo della norma in discussione sembra, peraltro non porre alcun rimedio.

Al fine di inquadrare al meglio la disposizione in questione, potrebbe essere opportuno riesumare i precetti di cui al D.Lgs. 32/2001 (che ha introdotto l'articolo 6 comma 5-bis del D.Lgs. 472/97). Decreto, quello citato, che ha sdoganato il concetto di «violazione meramente formale» dove quel meramente non è usato per mero tuziorismo linguistico, ma sta a voler distinguere le violazioni meramente formali da quelle "solo" formali, dove le prime non sarebbero sanzionabili, mentre le seconde sì. Più concretamente secondo la circolare AE n. 77/E/2001 le violazioni meramente formali sono quelle che posseggono tutte e tre le seguenti caratteristiche:

- Non incidono sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta;
- Non incidono sul versamento dell'imposta;
- Non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

Pertanto, le violazioni formali sono al contrario tutte quelle che, pur soddisfacendo i primi due requisiti di cui sopra, sono invece foriere di creare pregiudizio all'attività di controllo.

Stando così le cose si tratterebbe di attrarre nella sanatoria in questione solo quelle generalmente punibili con sanzioni fisse e non legate all'ammontare del tributo (ad esempio, le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8 del D.lgs. 471/1997). Ma non solo. Rientrerebbero in quest'ambito pure tutte le violazioni legate alla presentazione tardiva della dichiarazione di inizio, variazione o cessazione dei dati Iva ex articolo 35 del DPR 633/1972 (per esempio comunicazione in ritardo, del "modulo iva" in caso di operazioni straordinarie, oppure semplicemente in occasione della variazione di un semplice dato anagrafico), ma anche le violazioni legate alla tardiva annotazione delle operazioni nei registri Iva.

Rientrano nel possibile perimetro applicativo della norma anche tutte le violazioni legate per esempio alla presentazione del modello Intrastat e delle stesse comunicazioni periodiche Iva. In quest'ambito, si pensi, dunque, alla possibilità di sanare il "classico" modello Intrastat presentato in ritardo (Risoluzione 16 febbraio 2005 n. 20/E), oppure, con riferimento alle liquidazioni periodiche Iva, ai modelli che contengono errori nelle liquidazioni a cui però si è posto rimedio solo in dichiarazione Iva senza ripresentare la periodica o senza versare il

ravvedimento con la sanzione formale. Questi potrebbero essere solo alcuni degli esempi dove dovrebbe trovare terreno fertile la nuova sanatoria, ma rimane la difficoltà di perimetrare tutte le possibili situazioni anche alla luce del fatto che molte violazioni formali potrebbero poi a seconda dei casi diventare sostanziali e quindi non più sanabili.

### ***VIOLAZIONI “FORMALI” DICHIARATIVE***

In merito alle violazioni dichiarative, sono diversi gli errori che possono non riflettersi su un maggior imponibile o una maggiore imposta. Si pensi, ad esempio, al contenuto dei quadri RS (prospetti vari) e RV (riconciliazione dei dati contabili e fiscali). Va però anche tenuto conto che spesso gli errori formali possono declinare in violazioni sostanziali. Due casi sono paradigmatici: gli errori commessi nella compilazione dei modelli ISA o nel prospetto delle società di comodo. Se l'errore, infatti, non si riverbera sul punteggio di affidabilità o sulla determinazione del reddito minimo, si è certamente in presenza di una violazione formale e come tale, quindi, potenzialmente sanabile. Se, invece, l'errore si riflette sul reddito accertabile, la violazione per l'infedele dichiarazione finisce per assorbire quella formale e quindi in questi casi il pagamento della somma di 200 euro sarebbe inutile. Proprio il fatto che nella maggioranza dei casi le violazioni formali in presenza di errori e/o omissioni dichiarative sono sostanzialmente assorbite nell'ambito del cosiddetto "cumulo giuridico" nella violazione principale che è quella dell'infedele dichiarazione, rende poco appetibile per questi di tipi di errori l'accesso alla sanatoria in questione.

Sono escluse dalla sanatoria delle irregolarità formali le violazioni commesse nella compilazione del quadro RW. È questo l'effetto di quanto era stato già previsto dal comma 5 dell'articolo 9 del D.L. 119/2018, per impedire che grazie alla sanatoria, i contribuenti possano far emergere attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero. Si è così posto rimedio ad una eccessiva apertura della disposizione che per come era inizialmente congegnata, sterilizzava gli effetti della regolarizzazione solo in relazione agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria ma non anche per le violazioni legate al quadro RW. È stato chiarito che ciò che è vietato è la bonifica della "emersione" di attività estere, fattispecie che letteralmente sembra essere diversa rispetto alla correzione di errori nell'indicazione dei valori di attività estere comunque dichiarate nel quadro RW. Ad esempio, dovrebbero rientrare nella sanatoria in questione eventuali errori commessi nella codifica dei dati richiesti nel quadro RW che non rilevano nella quantificazione delle attività estere quali, ad esempio, il cosiddetto "codice stato" o i codici che individuano il tipo di attività estera detenuta (codici operazioni con l'estero). Inoltre dovrebbero altresì essere sanati eventuali errori commessi sempre nella compilazione del quadro RW che hanno però condotto ad indicare erroneamente attività detenute all'estero in misura maggiore rispetto a quella che sarebbe emersa con la corretta applicazione delle regole di compilazione del quadro.

### ***REQUISITI DI ACCESSO ALLA SANATORIA***

Sotto il profilo soggettivo, può avvalersi della regolarizzazione delle irregolarità formali la generalità dei contribuenti, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla 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, 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.

Sotto il profilo oggettivo invece, considerati gli ambiti impositivi indicati al comma 166, è possibile regolarizzare le violazioni formali (le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale) commesse fino al 31 ottobre 2022, purché le stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento dell'IVA, dell'IRAP, delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta.

Si tratta, prevalentemente, 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.

### ***MODALITA' OPERATIVE PER ACCEDERE ALLA SANATORIA***

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 27629 del 30.1.2023, sono state emanate le disposizioni di attuazione dell'articolo 1 commi da 166 a 173 della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

In relazione al costo della sanatoria, la somma dovuta è fissa e determinata nella misura di 200 euro per ciascuno dei periodi d'imposta, indicati nel modello F24, cui si riferiscono le violazioni formali. È stata prevista la possibilità di effettuare il versamento del totale dovuto in due rate, una scadente in data 31 marzo 2023 e la seconda al 31 marzo 2024. Tuttavia è consentito il versamento in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2023.

Il codice tributo per il versamento delle somme dovute per la regolarizzazione da riportare nel modello F24 dovrà essere pubblicato dall'Agenzia delle Entrate con apposita risoluzione.

Il perfezionamento della sanatoria si ha con il pagamento delle somme dovute e con la rimozione delle irregolarità od omissioni commesse. La rimozione va effettuata entro il 31 marzo 2024.

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

Con il Provvedimento n. 27629 del 30.1.2023 l'Agenzia delle Entrate precisa che *“la rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale”*. Nelle motivazioni al provvedimento direttoriale, come esempio l'Agenzia delle Entrate riporta gli errori nell'applicazione del reverse charge, richiamando i soli commi 9-bis.1 e 9-bis.2 dell'art. 6 del D.Lgs. 471/97, lasciando intendere quindi che in caso di omesso reverse charge sia necessaria la materiale regolarizzazione della violazione, sempre che l'imposta risulti, ancorché irregolarmente, assolta e non anche quando la violazione ne abbia comportato il mancato pagamento.

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 15/2023

PAGINA

5/7

### ***PROROGA DEGLI ACCERTAMENTI***

Sono espressamente escluse dalla regolarizzazione le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della Legge 197/2022 (1° gennaio 2023).

Ricordiamo che le sanzioni per le violazioni formali sono solitamente contestate con atti di contestazioni ex articolo 16 del D.Lgs. n. 472/1997. Se in relazione agli eventuali atti in questione sono state presentate deduzioni ex comma 6 del citato articolo 16, va evidenziato che la sanatoria appare comunque possibile (fermi restando gli altri requisiti richiesti dalla Legge) in quanto la presentazione delle memorie sospende il procedimento di irrogazione di sanzioni per un anno, termine entro il quale l'Ufficio deve nuovamente provvedere alla contestazione della violazione con atto motivato anche in relazione al contenuto delle memorie presentate.

Il comma 171 della Legge 197/2022 prevede, in deroga all'articolo 3, comma 1, dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000 che dispone l'irretroattività delle norme tributarie), con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto del processo verbale di constatazione, i termini di prescrizione (cinque anni) previsti all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, sono prorogati di due anni. Come già precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E del 2019, detta proroga opera per la semplice presenza delle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31 ottobre 2022, a prescindere 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. Il comma 173 demanda al Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con apposito provvedimento, le modalità di attuazione dell'articolo in esame.

### ***COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI***

Ritengo opportuno precisare che, ove abbiate necessità di assistenza specifica per usufruire della sanatoria delle irregolarità formali dovrà essere affidato allo Studio Adriani uno specifico incarico in tal senso, non rientrando dette prestazioni nell'ambito dell'incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

#### **STUDIO ADRIANI**

*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
*(Un associato)*  
**dott.ssa Adriana ADRIANI**

# STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

**CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 15/2023**

PAGINA

6/7

## ALLEGATO 1 – SCHEMA RIASSUNTIVO VIOLAZIONI “FORMALI” EX D.LGS 471/1997

TIPOLOGIA VIOLAZIONE	RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE	RANGE SANZIONE
<b>Competenza temporale</b>	Art.1- comma 4	Imposte sui redditi: errori sulla competenza temporale, senza danni per l'erario	Euro 250
<b>Redditi Fondiari</b>	Art.3	Redditi fondiari: omessa denuncia delle variazioni	Euro 250-2.000
<b>Comunicazione attività</b>	Art. 5-comma 6	Attività ex art. 35 e 35 ter DPR 633/72: omessa comunicazione di inizio/variazione attività o presentazione della stessa con indicazioni incomplete/inesatte	Euro 500-2.000
<b>Omessa Fatturazione</b>	Art.6 –comma 1	Omessa fatturazione/ registrazione di operazioni imponibili (quando la violazione non ha inciso sulla liquidazione del tributo)	Euro 250-2.000
	Art.6 –comma 2	Omessa fatturazione/ registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette ad iva (quando la violazione non rileva nemmeno per le imposte sui redditi)	Euro 250-2.000
<b>Detrazione Iva</b>	Art.6- comma 6	Detrazione Iva > a quella effettiva, assolta in modo errato da cedente/prestatore (no frode)	Euro 250-10.000 Euro 250-10.000
<b>Inversione Contabile</b>	Art.6-comma 9 bis 1	Inadempimenti collegati a: inversione contabile con iva assolta in modo errato da cedente/prestatore (no frode)	
	Art. 6- comma 9 bis 2	Operazione non soggetta all'inversione contabile con iva assolta in modo errato da cedente/prestatore (no frode)	Euro 250-10.000
<b>Dichiarazioni</b>	Art.8-comma 1	Dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati, ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente	Euro 250-2.000
<b>Indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)</b>	Art.8-comma 1	Dati rilevanti ai fini degli indici di affidabilità fiscale: Omessa presentazione (se in contribuente non ha provveduto anche dopo invito dell'Ade)	Euro 2.000
<b>Società di comodo</b>	Art.8-comma 3 quinquies	Omissioni/segnalazioni incomplete su interPELLI relative alla società di comodo	Euro 2.000-21.000
<b>Contabilità</b>	Art.9 –comma 1	Irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili	Euro 1.000-8.000

# STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 15/2023

PAGINA

7/7

<b>Fatture Irregolari</b>	Art.9-comma 1 (cfr circolare 23/E/1999)	Emissione di fatture senza le indicazioni previste dalla legge (non su imponibile o imposta)	Euro 1.000-8.000
<b>Comunicazioni varie</b>	Art.11 – comma 1	- Omissione di comunicazioni richieste al contribuente durante l'attività istruttoria - Questionari non inviati o inviati con risposte incomplete/non veritiere da parte dei contribuenti - Inosservanza degli inviti a comparire negli uffici o dalla GdF	Euro 250-2.000
<b>Dichiarazioni d'intento</b>	Art.11 – comma 1	Erronea compilazione della dichiarazione di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972 che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione	Euro 250-2.000
<b>Spesometro (fino al 31.12.2018)</b>	Art 11- comma 2 bis	Omessa o errata trasmissione della comunicazione fatture emesse/ ricevute	Euro 2 per fattura – fino ad un Massimo di 1.000 euro a trimestre
<b>Dati liquidazioni</b>	Art. 11 - comma 2 ter	Omessa/incompleta/infedele comunicazione dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche	Euro 500-2.000
<b>Esterometro</b>	Art. 11 - comma 2 quater	Omissione o errata trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere	Euro 2 per fattura – fino ad un Massimo di 1.000 euro a trimestre. Dall'1.7.2022: Euro 2 per fattura – fino ad un Massimo di 400 euro mensili
<b>Intrastat</b>	Art. 11- comma 4	Omessa/incomplete/inesatta/irregolare presentazione elenchi Intrastat	Euro 500-1.000
<b>VIES</b>	Art. 11	Mancata iscrizione al VIES	
<b>F 24 a zero</b>	Art.15 – comma 2 bis	Omessa presentazione del Modello F24 a zero	Euro 100 ridotto a 50 se il ritardo non è > a 5gg lavorativi