



**AIDC**

Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili

**Sezione di Milano**

**Definizione agevolata delle irregolarità formali:  
chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**

*(Circolare n. 9 del 27 maggio 2019)*

## **Indice**

1. Premessa	3
2. Profilo soggettivo	3
3. Ambito oggettivo	4
4. Esclusioni	6
5. Adempimenti dei contribuenti	8
5.1. Versamento delle somme dovute	8
5.2. Periodi d'imposta	9
5.3. Rimozione delle irregolarità od omissioni	10
6. Perfezionamento della regolarizzazione	12
7. Regolarizzazione, processi verbali di constatazione e controversie tributarie pendenti	12
8. Proroga dei termini di decadenza	13

## 1. Premessa

---

L'art. 9 del D.L. 119/2018 riconosce la possibilità di definire *"Le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018"*, con il pagamento di **200 euro per ciascun periodo d'imposta**.

Il versamento di quanto dovuto è eseguito in **due rate di pari importo**, entro il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020: l'assolvimento di questo adempimento, unitamente alla rimozione delle irregolarità od omissioni, determina il **perfezionamento della regolarizzazione**.

Sono **esclusi** da tale disciplina gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della **procedura di collaborazione volontaria** (art. 5-*quater* del D.L. 167/1990), così come le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi al 19 dicembre 2018. La procedura non può, inoltre, essere esperita dai contribuenti per l'**emersione di attività finanziarie e patrimoniali** costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Le **disposizioni attuative** dell'art. 9 del D.L. 119/2018 sono state emanate dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il **provvedimento n. 62274/2019**: successivamente, la **R.M. 37/E/2019** ha istituito il codice tributo da utilizzare per eseguire il versamento delle somme dovute.

Nei giorni scorsi, è stata, infine, pubblicata la **C.M. 11/E/2019**, con l'intento di fornire chiarimenti sull'ambito e sulle modalità di applicazione della definizione agevolata.

La presente Circolare si propone, pertanto, di illustrare le principali precisazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate.

## 2. Profilo soggettivo

---

La definizione agevolata è destinata sia alla vasta platea delle **"partite IVA"** – professionisti, imprenditori individuali, società di persone o capitali – che ai **privati contribuenti**, che potrebbero aver commesso irregolarità formali nell'assolvere gli obblighi fiscali, nonché ai soggetti tenuti, in base a specifiche disposizioni di legge, alla comunicazione di dati fiscalmente rilevanti.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che, sotto il profilo soggettivo, l'art. 9 del D.L. 119/2018 e il provvedimento n. 62274/2019 consentono a **tutti i contribuenti**, indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica, di regolarizzare infrazioni, inosservanze od omissioni aventi natura formale, commesse in materia di IVA, IRAP, IRES, IRPEF e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alle fonte e crediti d'imposta (**C.M. 11/E/2019, par. 1**). In tale sede, è stato anche sottolineato che 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.

### 3. Ambito oggettivo

---

L'art. 9 del D.L. 119/2018 stabilisce, come anticipato, che è possibile definire le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commesse entro il 24 ottobre 2018, purché le stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento dell'IVA, dell'IRAP, dell'IRES, dell'IRPEF e delle relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta. Sul punto, la **C.M. 11/E/2019, par. 2**, ha chiarito che il riferimento è, tendenzialmente, a 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 lineamenti che, generalmente, consente di **distinguerle dalle c.d. "violazioni sostanziali"**. Si tratta, in ogni caso, di inosservanze di formalità e adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale: diversamente, le stesse costituirebbero violazioni "meramente formali", per le quali l'art. 6, co. 5-*bis*, del D.Lgs. 472/1997 dispone 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 (C.M. 77/E/2001). A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha indicato, a **titolo esemplificativo e non esaustivo**, le violazioni definibili ai sensi dell'art. 9 del D.L. 119/2018:

- la presentazione di **dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati** – tra cui sono ricomprese le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica – ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente (cui si applica la sanzione prevista dall'art. 8, co. 1, del D.Lgs. 471/1997);
- l'**omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture** emesse e ricevute o delle **liquidazioni periodiche IVA** di cui agli artt. 21 e 21-*bis* del D.L. 78/2010 (cfr. art. 11, co. 2-*bis* e 2-*ter*, del D.Lgs. 471/1997). In realtà, 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 riepilogativi Intrastat** previsti dall'art. 50, co. 4 e 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (cfr. art. 11, co. 4, del D.Lgs. 471/1997);
- l'irregolare tenuta e conservazione delle **scritture contabili**, in alcuni specifici casi (cfr. art. 9 del D.Lgs. 471/1997);
- l'omessa restituzione dei **questionari inviati dall'Agenzia delle Entrate** o da altri soggetti autorizzati ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere (cfr. art. 11, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 471/1997);
- l'omissione, incompletezza o inesattezza delle **dichiarazioni d'inizio o variazione dell'attività**

- di cui all'art. 35 del D.P.R. 633/1972, ovvero delle dichiarazioni di cui all'art. 35-*ter* e all'art. 74-*quinquies* dello stesso decreto (cfr. art. 5, co. 6, del D.Lgs. 471/1997);
- l'erronea compilazione della **dichiarazione d'intento** di cui all'art. 8, co. 1, lett. c) del D.P.R. 633/1972, che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa, invece della sua integrazione (cfr. art. 11, co. 1, del D.Lgs. 471/1997 e risposta ad interpello 126/2018);
  - l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in **violazione del principio di competenza**, sempre che **non incida sull'imposta** complessivamente dovuta nell'anno di riferimento (cfr. art. 1, co. 4, del D.Lgs. 471/1997);
  - la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari (cfr. art. 7-*bis* del D.Lgs. 241/1997);
  - le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari (cfr. art. 10 del D.Lgs. 471/1997);
  - l'omessa o tardiva comunicazione dei dati al **sistema tessera sanitaria** (cfr. art. 3, co. 5-*bis* del D.Lgs. 175/2014);
  - l'omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del **contratto di locazione soggetto a cedolare secca** (cfr. art. 3, co. 3, ultimo periodo del D.Lgs. 23/2011);
  - la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle **operazioni imponibili ai fini IVA**, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (cfr. art. 6, co. 1, del D.Lgs. 471/1997);
  - la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle **operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA**, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito (cfr. art. 6, co. 2, del D.Lgs. 471/1997);
  - la **detrazione dell'IVA**, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode e limitatamente alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2018 (cfr. art. 6, co. 6, del D.Lgs. 471/1997);
  - l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'**inversione contabile**, c.d. *reverse charge*, in assenza di frode (cfr. art. 6, co. 9-*bis*, 9-*bis*1 e 9-*bis*2 del D.Lgs. 471/1997). 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. art. 8, co. 3-*bis*, del D.Lgs. 471/1997);
  - l'omesso esercizio dell'**opzione** nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto in conformità a quanto disposto dal D.P.R. 442/1997, fatta salva l'eccezione di cui al successivo paragrafo "Esclusioni" (cfr. art. 8, co. 1, del D.Lgs. 471/1997);
  - la **mancata iscrizione al VIES** (cfr. art. 11 del D.Lgs. 471/1997).

#### 4. Esclusioni

---

La definizione agevolata di cui all'art. 9 del D.L. 119/2018 non è ammessa per le **violazioni sostanziali**, ovvero quelle che incidono sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo. Sono, inoltre, escluse, per **espressa previsione normativa**, le infrazioni, le inosservanze e le omissioni afferenti ai seguenti profili:

- **ambiti impositivi diversi da quelli esplicitamente elencati** (ad esempio, violazioni formali inerenti l'imposta di registro, l'imposta di successione, ecc.);
- atti divenuti definitivi al 19 dicembre 2018;
- **atti pendenti al 19 dicembre 2018**, ma divenuti **definitivi** – a seguito di pronuncia giurisdizionale, oppure per effetto di altre forme di definizione agevolata – **anteriormente al versamento della prima rata dovuta** per la regolarizzazione;
- atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-*quater* del D.L. 167/1990 (c.d. **voluntary disclosure**), compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della procedura.

Quest'ultima esclusione, come precisato dalla **C.M. 11/E/2019, par. 3**, è riferita tanto alla procedura di "collaborazione volontaria" per il rientro dei capitali detenuti all'estero introdotta dalla L. 186/2014, quanto alla riapertura dei termini prevista dall'art. 7 del D.L. 193/2016.

La definizione agevolata di cui all'art. 9 del D.L. 119/2018 non può, inoltre, essere utilizzata per consentire l'**emersione di attività finanziarie e patrimoniali** costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Per l'effetto, non rientrano nella definizione le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale (compilazione del quadro RW) e quelle concernenti l'IVIE e l'IVAFE.

L'Agenzia delle Entrate ha, altresì, ricordato che la regolarizzazione non può riguardare le violazioni aventi ad oggetto **omessi o tardivi pagamenti** di cui alle ipotesi previste dall'art. 17, co. 3, del D.Lgs. 472/1997 e, più in generale, tutte le violazioni riferibili al tributo aventi natura sostanziale. Conseguentemente, non può essere definita in modo agevolato:

- l'**omessa presentazione del modello F24 a saldo zero**, tenuto conto che lo stesso è necessario per assolvere l'obbligo di pagamento dei tributi e dei contributi, anche quando il dovere è adempiuto mediante la compensazione del debito con crediti relativi a tributi diversi ovvero a contributi (ad esempio previdenziali, assistenziali, ecc.);
- la "**tardiva**" **presentazione della garanzia fideiussoria** nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo (sanzionata in misura fissa, se il ritardo non è superiore a 90 giorni, e proporzionale quando il ritardo è oltre i 90 giorni), considerato che tale violazione è di fatto equiparata ad una tardiva compensazione. Al ricorrere di questa ipotesi, è previsto anche il recupero degli interessi;
- l'**acquisto di beni o servizi** da parte del cessionario/committente **senza che sia stata emessa fattura** nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, punito con la sanzione di cui all'art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997. La **C.M. 11/E/2019, par. 3**,

ha, infatti, ricordato che – sebbene il responsabile del debito d'imposta sia il cedente/prestatore, mentre il cessionario/committente è punito con la sanzione pari al 100% dell'IVA relativa all'acquisto non regolarizzato – nel caso di definizione spontanea, per non incorrere nella irrogazione delle sanzioni, è la stessa norma a richiedere direttamente al **cessionario/committente il pagamento dell'IVA**. È, quindi, evidente, ai fini della rimozione della irregolarità, un collegamento con l'obbligo di pagamento del tributo che non consente di ricondurre questa violazione tra quelle alle quali si applica la definizione di cui all'art. 9 del D.L. 119/2018 (Cass. 26513/2017).

L'Agenzia delle Entrate ha, altresì, precisato che sono **escluse** dalla regolarizzazione anche le seguenti fattispecie:

- l'**omessa** presentazione delle **dichiarazioni fiscali**, anche senza debito d'imposta. L'omissione ha pur sempre rilevanza sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, anche quando in concreto non emerge un debito d'imposta;
- l'**omessa** presentazione dei modelli per la comunicazione degli **studi di settore**, ovvero la dichiarazione di **cause di inapplicabilità o esclusione insussistenti**, in quanto tali comportamenti non risultano solo di ostacolo all'attività di controllo, ma rilevano anche ai fini della determinazione della base imponibile. L'**art. 39, co. 2, lett. d-ter), del D.P.R. 600/1973** consente, infatti, all'Amministrazione Finanziaria di accertare in via induttiva i redditi, avvalendosi di presunzioni semplici prive dei presupposti di gravità, precisione e concordanza nell'ipotesi "*di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione*";
- l'indicazione di **componenti negativi indeducibili**, come nell'ipotesi di fatture ricevute a fronte di **operazioni oggettivamente inesistenti**.

In quest'ultimo caso, ne consegue, pertanto, la non definibilità della sanzione prevista dall'art. 8, co. 2, del D.L. 16/2012, secondo cui – ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi – non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dei predetti costi indeducibili in quanto riferiti ad operazioni oggettivamente inesistenti. In tale evenienza, la violazione è punita con la **sanzione amministrativa dal 25% al 50%** dell'ammontare delle spese o degli altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. Diversamente, nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi di reddito direttamente afferenti a componenti negativi relativi a operazioni inesistenti, ovvero nel caso in cui questi ultimi siano di ammontare superiore ai correlati componenti positivi, l'indeducibilità dei suddetti componenti negativi o della quota di questi ultimi eccedente i

correlati componenti positivi, determina, invece, l'applicazione delle **ordinarie sanzioni per infedele dichiarazione** (cfr. C.M. 32/E/2012, par. 3.1). Le due fattispecie, seppur punite con sanzioni di diversa misura – perché nella prima ipotesi l'utilizzo di fatture false è privo di effetti sull'imposta dovuta dal contribuente – costituiscono entrambe violazioni sostanziali, atteso il nocumento che recano all'Erario e l'elevato disvalore giuridico che le accomuna, e in quanto tali non sono definibili ai sensi dell'art. 9 del D.L. 119/2018.

Analogamente, sono escluse della definizione agevolata in commento:

- le irregolarità consistenti nella **mancata emissione di fatture**, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo;
- l'**omesso esercizio delle opzioni** che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale, sanabile mediante l'istituto della *remissione in bonis* (art. 2, co. 1, del D.L. 16/2012);
- l'**omessa o irregolare** presentazione delle **liquidazioni periodiche IVA**, quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta.

Infine, sono escluse dalla regolarizzazione di cui all'art. 9 del D.L. 119/2018 le seguenti violazioni, considerate le ricadute sostanziali in capo ai contribuenti cui si riferisce la dichiarazione:

- l'**omessa** trasmissione delle **certificazioni uniche da parte dei sostituti** (sanzionata in misura fissa, pari a 100 euro per certificazione, con un massimo di 50.000 euro);
- l'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati di cui all'art. 3, co. 3, del D.P.R. 322/1998;
- gli errori collegati al **visto di conformità** (omesso o irregolare, ovvero apposto da un soggetto diverso da colui che ha presentato la dichiarazione annuale).

Sotto quest'ultimo profilo, si consideri, infatti, che l'utilizzo in compensazione dei crediti in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione da parte dei soggetti a ciò autorizzati, comporta il **recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati** e dei relativi interessi, nonché l'irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 13, co. 4 del D.Lgs. 471/1997 (cfr. art. 1, co. 574, della L. 147/2013).

## **5. Adempimenti dei contribuenti**

---

La regolarizzazione di cui all'art. 9 del D.L. 119/2018 è subordinata all'osservanza, da parte degli interessati, dei seguenti adempimenti:

- il versamento delle somme dovute;
- la rimozione, laddove possibile, delle irregolarità od omissioni.

### **5.1. Versamento delle somme dovute**

Ai fini del perfezionamento della regolarizzazione, il contribuente è tenuto al versamento dell'importo



di 200 euro per ciascun periodo d'imposta, suddiviso in **due rate di pari importo**, scadenti il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020, ovvero – come precisato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 62274/2019 – in un'**unica soluzione**, entro il 31 maggio 2019.

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

Non si applica la compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

La **C.M. 11/E/2019, par. 4.1**, ha chiarito che, nel caso in cui il versamento si riferisca a violazioni poste in essere da **società incorporate o fuse**, nel modello di pagamento unificato è necessario riportare i dati identificativi della società incorporata o fusa, mentre la partita IVA e il codice fiscale sono quelli della società incorporante o risultante dalla fusione (codice 74 - soggetto risultante dall'operazione straordinaria).

## **5.2. Periodi d'imposta**

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

La **C.M. 11/E/2019, par. 4.2**, ha precisato che nel modello F24 il contribuente deve indicare i periodi d'imposta che intende definire, avendo presente che può scegliere quali e quanti periodi regolarizzare. In particolare, con riguardo alle violazioni commesse in sede di dichiarazione annuale, occorre fare riferimento al periodo d'imposta cui la dichiarazione si riferisce e non anche all'anno di presentazione della stessa. Ad esempio, nel caso di errore commesso in sede di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette 2017, relativa al periodo d'imposta 2016, nel modello F24 va indicato il periodo d'imposta 2016.

Quando, invece, l'irregolarità o l'omissione **non è attribuibile ad alcun periodo d'imposta**, occorre fare riferimento all'anno solare in cui la stessa è stata commessa, come nell'ipotesi delle violazioni commesse dai sostituti, intermediari o altri soggetti tenuti all'invio di comunicazioni o dichiarazioni per conto di altri soggetti. Così, ad esempio, l'**errato invio dei dati all'Anagrafe Tributaria** da parte delle banche, di Poste italiane Spa o degli intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. 605/1973, può essere regolarizzato indicando nel modello F24 l'anno solare in cui sono stati trasmessi i dati errati.

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

indicato nel modello F24. Ad esempio, il contribuente che intende definire le violazioni commesse nel corso del periodo d'imposta intercorrente 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.

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

### **5.3. Rimozione delle irregolarità od omissioni**

L'art. 9, co. 3, del D.L. 119/2018 stabilisce che la regolarizzazione si perfeziona con il versamento delle somme dovute e la "*rimozione delle irregolarità od omissioni*", per ciascun periodo d'imposta, da effettuarsi, al più tardi, **entro il 2 marzo 2020**. Tuttavia, nel caso in cui il contribuente non abbia rimosso tutte le irregolarità commesse, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 62274/2019 consente, in presenza di un giustificato motivo, di provvedervi **entro 30 giorni dalla ricezione di invito** da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ad esempio, mediante una lettera di *compliance*. La **C.M. 11/E/2019, par. 4.3**, ha precisato che tale circostanza potrebbe verificarsi quando il contribuente, pur applicando la diligenza del buon padre di famiglia, non riesca ad individuare tutte le violazioni formali commesse, le quali, in tutto o in parte, potrebbero non essere di immediata percezione, anche in ragione della mancanza di effetti sostanziali sui tributi cui si riferiscono. In tale evenienza, affinché la definizione possa ritenersi perfezionata occorre necessariamente rimuovere la violazione entro il 2 marzo 2020, ovvero entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio.

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

Naturalmente, questa incertezza non può verificarsi quando le irregolarità od omissioni sono già state constatate o contestate dall'ufficio.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 62274/2019 ha, tuttavia, disposto che la **mancata rimozione**, spontanea o su invito, di tutte le irregolarità, non pregiudica il perfezionamento della definizione in riferimento alle altre violazioni correttamente regolarizzate all'interno del medesimo periodo d'imposta. In tale sede, è stata altresì contemplata l'ipotesi in cui **la rimozione delle**

**irregolarità o delle omissioni non sia necessaria**, come nei casi in cui è la stessa norma sanzionatoria a disporre la sola applicazione della sanzione, come, ad esempio:

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

La **C.M. 11/E/2019, par. 4.3**, ha anche sottolineato che non **possono, invece, essere rimosse** nelle suddette fattispecie (irregolarità od omissioni per le quali non è più possibile o necessaria la rimozione) alcune violazioni formali la cui rimozione è comunque necessaria, quali, a titolo esemplificativo, ma non esaustivo:

- l'omissione o irregolarità delle **dichiarazioni di cui agli artt. 35, 35-ter e 74-quinquies del D.P.R. 633/1972**. Le informazioni rese con tali dichiarazioni sono, infatti, utili al corretto esercizio dell'attività di controllo e alla notifica degli atti tributari: la rimozione della violazione per mezzo della definizione in parola non produce, tuttavia, alcun effetto ai fini della regolarità della notifica degli atti eseguita nelle more della correzione;
- l'**omessa restituzione dei questionari** inviati dall'Agenzia delle Entrate o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con **risposte incomplete o non veritiere**;
- l'**irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili**. A tal riguardo, la C.M. 11/E/2019, par. 4.3, ha osservato che, nel caso in cui nello stesso processo verbale siano state constatate, per lo stesso periodo d'imposta, violazioni sia sostanziali che formali non collegate al tributo (ad esempio, l'irregolare tenuta della contabilità od errori formali nella compilazione delle dichiarazioni dei redditi), il contribuente ha facoltà di avvalersi della **definizione agevolata** per le violazioni formali in autonomia rispetto a quella delle violazioni sostanziali prevista dall'art. 1 del D.L. 119/2018. Naturalmente, qualora le violazioni, seppur formali, siano correlate al tributo oggetto del processo verbale di constatazione, le stesse restano assorbite dalla definizione di cui all'art. 1 del D.L. 119/2018, non dovendo essere definite autonomamente;
- l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli **elenchi riepilogativi Intrastat**;

- l'omessa o irregolare presentazione dello "spesometro" (art. 21 del D.L. 78/2010);
- l'omessa comunicazione riguardante la **proroga dei contratti di locazione** per i quali si è optato per la **cedolare secca**. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il contribuente che ha omesso la presentazione della comunicazione di proroga del contratto di locazione, prevista dall'art. 17 del D.P.R. 131/1986, per fruire dell'**imposta sostitutiva** sui canoni di locazione a titolo di "cedolare secca", è tenuto a sanare l'omissione;
- **l'omessa iscrizione al VIES.**

Sotto quest'ultimo profilo, la C.M. 11/E/2019, par. 4.3, ha evidenziato che **l'omissione deve essere comunque sanata**, per consentire alle controparti commerciali di poter effettuare le opportune verifiche, sebbene la Corte di Giustizia UE – con sentenza relativa alla causa C-21/16, depositata il 9 febbraio 2017 – abbia confermato un orientamento ormai costante, secondo cui la mancata iscrizione al VIES da parte del soggetto acquirente non preclude la possibilità di applicare il regime di esenzione IVA previsto per le cessioni intracomunitarie, non costituendo una condizione essenziale per poter beneficiare del regime di non imponibilità, né dalla direttiva IVA, né secondo la giurisprudenza della Corte UE.

## **6. Perfezionamento della regolarizzazione**

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

La **C.M. 11/E/2019, par. 5**, ha ricordato che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 62274/2019 ha stabilito che nei casi di **mancato perfezionamento della regolarizzazione** – ad esempio, a causa del parziale pagamento delle somme dovute per definire ciascun periodo d'imposta – il contribuente **non ha diritto al rimborso** delle somme versate. In tale sede, è stato, inoltre, disposto che il perfezionamento della definizione non dà luogo alla restituzione di quanto versato ad altro titolo per violazioni formali, salvo che la restituzione avvenga in esecuzione di una pronuncia giurisdizionale o di un provvedimento di autotutela relativi all'atto di irrogazione della sanzione definito.

## **7. Regolarizzazione, processi verbali di constatazione e controversie tributarie pendenti**

La formulazione dell'art. 9 del D.L. 119/2018 consente di definire le irregolarità, infrazioni o inosservanze anche se già constatate o sanzionate, a condizione che la sanzione non sia già divenuta definitiva al 19 dicembre 2018. In particolare, come rammentato dalla **C.M. 11/E/2019, par. 6**, la definizione delle violazioni è consentita purché le stesse non siano già state definite con altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata di quanto dovuto ai sensi

dell'art. 9 del D.L. 119/2018. Questa disposizione permette, pertanto, di definire le irregolarità, infrazioni o inosservanze di natura formale **anche se oggetto di controversia tributaria pendente** e, quindi, definibili, in alternativa, a norma dell'art. 6 del D.L. 119/2018.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che nelle ipotesi di controversie aventi ad oggetto atti che contestano violazioni commesse ai sensi dell'art. 7-*bis* del D.Lgs. 241/1997, sia per tardiva trasmissione delle dichiarazioni (violazioni formali) che per omessa trasmissione (violazioni sostanziali), la regolarizzazione di cui all'art. 9 del D.L. 119/2018 è consentita solo per le violazioni formali, dovendosi ricorrere alla definizione di cui al precedente art. 6 per sanare le violazioni sostanziali.

Nel caso di adesione alla definizione di cui all'art. 9 del D.L. 119/2018 **in pendenza di causa**, il contribuente dovrà comunicare la **rinuncia al giudizio** a seguito del perfezionamento della definizione.

## **8. Proroga dei termini di decadenza**

---

In deroga all'art. 3 della L. 212/2000, il co. 6 dell'art. 9 del D.L. 119/2018 stabilisce – con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei processi verbali di constatazione – che i termini di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione ovvero dell'atto di irrogazione della sanzione, di cui all'art. 20, co. 1, del D.Lgs. 472/1997, sono **prorogati di due anni**.

A parere della C.M. 11/E/2019, par. 7, questo significa che il presupposto di operatività della proroga è la semplice presenza di violazioni formali constatate in un processo verbale rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 9 del D.L. 119/2018, prescindendo dalla circostanza che il contribuente destinatario dell'attività di verifica si sia avvalso della definizione agevolata del verbale e indipendentemente dal perfezionamento o meno della stessa.