

Roma, 19 gennaio 2015

Nota sul nuovo ravvedimento per i tributi comunali (Legge di Stabilità 2015, comma 637)

L'art. 1 comma 637 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015), interviene a modificare la disciplina sul ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, introducendo ulteriori quattro ipotesi, dettagliate nelle nuove lettere *a-bis*), *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*)¹.

All'articolo 13 viene aggiunto anche il nuovo comma *1-bis*, il quale dispone che *“le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate”*. Ai tributi comunali sarebbero quindi applicabili le ipotesi di cui alle lettere *a-bis*) e *b-quater*). Si osserva in proposito che quest'ultima tipologia di ravvedimento risulta pressoché inapplicabile ai tributi comunali, salvo che in casi residuali e per decisione autonoma dell'ente, come si dirà nel seguito di questa nota.

Risulta, pertanto, applicabile in modo generalizzato ai tributi comunali la sola ipotesi di cui alla lettera *a-bis*), la quale prevede la riduzione della sanzione *“ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del*

¹ D.Lgs. 18-12-1997 n. 472 - Art. 13. Ravvedimento:

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni”.

La disposizione fa riferimento ad un termine di 90 giorni collegato o alla data di presentazione della dichiarazione o, nel caso in cui la disciplina tributaria non preveda una dichiarazione periodica, alla data in cui doveva essere effettuato il versamento.

Sul tema, si ritiene anzitutto opportuno far presente che, diversamente da quanto ritenuto dal Ministero dell'economia e delle finanze nella Risoluzione n. 1/DF del 29 aprile 2013, in tema di tributi locali (nello specifico Imu e Tasi), l'obbligo dichiarativo deve essere assolto solo in occasioni circostanziate e ben precise ovvero qualora intervengano variazioni specifiche inerenti il possesso, la detenzione degli immobili, o ancora modifiche rilevanti ai fini della determinazione del tributo.

A tal fine quindi, con riferimento ai citati tributi, un'interpretazione sistematica e coordinata della nuova disposizione, riporta necessariamente alla circostanza di far decorrere la specifica ipotesi di cui alla lettera a-bis) dell'articolo 13 d.lgs. 472/1997, unicamente con riferimento al termine dei 90 giorni decorrenti dal momento della scadenza di pagamento del tributo.

Si ritiene infatti che la dichiarazione IMU, così come quella TASI, non può considerarsi dichiarazione periodica, in quanto **non sussiste alcun obbligo normativo alla sua ripresentazione, nel caso in cui gli elementi che incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta non abbiano subito modifiche**. Si tratta pertanto di **dichiarazione episodica**, che va presentata peraltro solo in determinate ipotesi precedentemente richiamate ed ampiamente esemplificate nelle istruzioni ministeriali al modello dichiarativo. Non appare, altresì, sufficiente a qualificare la dichiarazione IMU come periodica la circostanza che essa sia dichiarazione ultrattiva.

Peraltro, per completezza di esposizione, si evidenzia che volendo considerare la dichiarazione IMU come periodica si verrebbe a configurare una situazione paradossale: il contribuente potrebbe effettuare il ravvedimento lungo per IMU 2014, di cui all'art. 13, comma 1, lettera b) del d.lgs. n. 472 del 1997, entro il 30 giugno 2015 (termine di presentazione della dichiarazione IMU) corrispondendo una sanzione pari ad 1/8 del 30%, quindi 3,75%; se invece lo stesso contribuente si avvalsesse del nuovo ravvedimento di cui alla lettera a-bis), il termine sarebbe il 28 settembre 2015 (90 giorni dal termine di presentazione della “dichiarazione periodica”), pagando una sanzione del 3,33%. È evidente che si verrebbe a creare una situazione illogica perché il pagamento effettuato entro il 28 settembre sarebbe soggetto ad una sanzione inferiore rispetto al versamento effettuato entro il 30 giugno.

Per riassumere, in caso di omesso versamento del saldo IMU 2014, il contribuente, considerando che è già scaduto il termine per l'effettuazione del cosiddetto “ravvedimento sprint”, le misure e i termini per sanare l'omissione possono essere così riassunti:

- a) entro il 15 gennaio 2015, con l'applicazione della sanzione ridotta ad 1/10 del 30%, ovvero il 3% (lett. a);
- b) entro il 16 marzo 2015, con l'applicazione della sanzione ridotta ad 1/9 del 30%, ovvero il 3,33% (lett. a-bis);
- c) entro il 16 dicembre 2015, con l'applicazione di una sanzione pari ad 1/8 del 30%, quindi 3,75% (lett. b).

Per quanto riguarda l'ipotesi introdotta con la lettera b-*quater*, va in primo luogo osservato che il richiamo all'articolo 24 alla legge n. 4 del 1929, evoca una norma pur generale ("*24. Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*"), ma non esplicitamente collegata ai tributi di competenza comunale. Tuttavia, possono essere individuate fattispecie residuali alle quali la sanzione innovata (il 20% del minimo) può essere collegata nell'ambito del sistema tributario comunale. Si tratta dei casi in cui l'attività di accertamento sul territorio da parte di operatori comunali (vigilanza urbana o funzionari accertatori *ex* comma 179 della legge n. 296 del 2006) porta, in effetti, alla constatazione² di situazioni, stati di fatto o comportamenti destinati ad innescare un formale accertamento tributario per insufficiente o omesso pagamento. In questo caso, appare ragionevole che il Comune, nella propria autonomia, consenta al contribuente di usufruire dell'incentivazione alla regolarizzazione insita nell'abbattimento al 20% della sanzione. La base di riferimento dell'importo del ravvedimento andrà naturalmente individuata a seconda della specifica disciplina delle sanzioni di ciascun tributo.

Infine, si ricorda che in sede di ravvedimento operoso, oltre al versamento dell'imposta e delle sanzioni, vanno assolti anche gli interessi moratori che maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni. Il tasso di interesse legale applicabile va calcolato con la regola del *pro-rata temporis*, sulla base dei tassi in vigore nei singoli periodi, quindi l'1% annuo, per il periodo 16-31 dicembre 2014, e lo 0,5% annuo dal 2015 (come stabilito dal Decreto del ministero dell'Economia dell'11 dicembre 2014).

² La legge 296 consente ai Comuni e alle province di conferire a dipendenti propri o di soggetti affidatari della gestione delle entrate "*poteri di accertamento, di contestazione immediata, nonché di redazione e di sottoscrizione del processo verbale di accertamento*", non richiamando la "*constatazione*" di cui alla legge n. 4 del 1929, bensì la prassi tipica dell'accertamento immediato delle violazioni delle norme del Codice della strada (viene infatti espressamente richiamata la normativa sui cosiddetti "*ausiliari del traffico*").