

N° 1 / 2020

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin, Giovanni Chittolina e Paolo Salzano



IMU: impianti fotovoltaici

La Ctp Milano, con la sentenza n. 125/23/2020, ha stabilito in ambito IMU l'autonoma tassabilità degli impianti fotovoltaici da qualificarsi come beni immobili infissi al suolo attraverso il collegamento con l'edificio su cui insistono. L'assoggettamento all'Imposta è corretto ancor quando non aumentano il valore del bene oltre il 15%. La vicenda nasce da un accertamento impugnato da una società per il pagamento della maggiore imposta Imu per l'installazione di due impianti fotovoltaici sul tetto degli immobili di sua proprietà. A motivazione del ricorso, la ricorrente sosteneva che, così come disposto dalla circolare n. 36/E/2013 dell'Agenzia delle Entrate, per gli impianti fotovoltaici non vi è obbligo di accatastamento quando non aumentano il valore dell'immobile per più del 15% e quindi non potevano essere considerati beni immobili. Di parere opposto il Comune che sosteneva la tassabilità degli impianti a prescindere dall'obbligatorietà della loro iscrizione al catasto e dalla loro incidenza sul valore dell'immobile. I Giudici provinciali hanno respinto il ricorso della società affermando l'autonoma tassabilità ai fini Imu degli impianti fotovoltaici, da qualificarsi come beni immobili. La Commissione ha evidenziato come *“dette centrali elettriche, costituiscono manufatti stabilmente infissi al suolo, seppur mediamente attraverso il collegamento con l'edificio su cui insistono. La loro mancata iscrizione al catasto non ha alcuna rilevanza ai fini Imu; infatti il Dlgs 504/1992 non esige che l'impianto fotovoltaico apporti un aumento di valore minimo al fabbricato cui accede”*. A conclusione è giusto evidenziare come i Giudici, data l'assoluta novità e incertezza delle questioni circa la tassazione degli impianti fotovoltaici, nonostante abbiano respinto il ricorso dando ragione all'Ente, hanno annullato le sanzioni e compensato le spese di giudizio.

Ctp Milano, sentenza n.125/23/2020



Tassa Rifiuti: tariffe più basse per le camere d'albergo

In tema di Tassa sui Rifiuti la Corte di cassazione, si è espressa sulle tariffe applicabili agli alberghi. In particolare, con l'ordinanza n. 569/2020, ha stabilito che il Comune, in sede di

deliberazione del regolamento e delle tariffe, può prevedere maggiorazioni del tributo per alcune aree dell'albergo e al tempo stesso prevedere delle riduzioni di tariffa per le aree adibite a camere rispetto a quelle destinate a parti comuni. La Cassazione si è pronunciata sul ricorso presentato da un Comune che contestava la decisione dei giudici regionali sulla presunta illegittimità del regolamento comunale nella parte in cui si differenziavano, ai fini Tarsu, gli alberghi dalle abitazioni private senza operare alcuna distinzione, in riferimento agli alberghi, tra le aree destinate esclusivamente a camere e quelle destinate a parti comuni, posto che solo per queste ultime era ipotizzabile una maggiore produzione di rifiuti rispetto alle abitazioni private. La Suprema Corte ha più volte affermato la legittimità in ambito Rifiuti, della delibera comunale di approvazione del regolamento e delle tariffe in cui la categoria degli esercizi alberghieri viene distinta da quella delle civili abitazioni e assoggettata a una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime. La motivazione principale risiede nella maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto a una civile abitazione, e l'eventuale stagionalità dell'esercizio può semmai dar luogo, laddove siano previste, all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta.

Se è vero che l'art. 69, comma 2, del Dlgs 507/1993 cita testualmente che *“Ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica, nonché i dati e le circostanze che hanno determinato l'aumento per la copertura minima obbligatoria del costo ovvero gli aumenti di cui al comma 3”*, ne consegue che la produttività di rifiuti connessa all'attività alberghiera *“costituisce un esercizio di un potere discrezionale del Comune che non può essere oggetto di censura”*.

Corte di Cassazione, ordinanza n.569/2020



IMU aree edificabili: se il Comune cambia i valori non serve la dichiarazione

La commissione provinciale di Como, con la sentenza n. 285/1/2019, ha stabilito che, in ambito IMU, in caso di variazione del valore delle aree edificabili, risultante dalla modifica dei valori di riferimento adottati dal Comune, il contribuente non è tenuto alla presentazione della dichiarazione Imu. In buona sostanza, nel caso in cui il contribuente abbia versato meno del dovuto, si configura l'omesso versamento e non l'infedele o omessa denuncia, con la conseguenza che la prescrizione si verifica al compimento del quinto anno e non del sesto.

Nel caso esaminato dai Giudici comaschi, ad un contribuente era stato contestato un minor versamento IMU per un'area fabbricabile di sua proprietà per l'anno di Imposta 2012 attraverso un avviso di accertamento notificato a fine 2018. Il Comune aveva notificato l'atto nel corso del sesto anno considerando il fatto che, avendo deliberato nel 2012 la nuova tabella dei valori delle aree edificabili, ma non avendo il contribuente adeguato gli importi dei versamenti basandosi sui valori degli anni precedenti, poteva esser contestata l'omessa dichiarazione di variazione. La scadenza per la presentazione della dichiarazione infatti era giugno 2013 e il quinquennio dell'accertamento iniziava quindi a decorrere da tale anno. La commissione invece è stata di parere diverso. Accogliendo la tesi del contribuente, l'unica contestazione possibile da parte dell'Ente era l'obbligo di versamento e non l'omessa dichiarazione in quanto il Comune era a conoscenza del nuovo valore delle aree, e non vi era quindi alcun obbligo dichiarativo. L'obbligo dichiarativo, proseguono i giudici, si configura solo con riferimento ai dati non conoscibili dal Comune. In forza di tale premessa giuridica, i giudici lombardi hanno annullato l'accertamento per decadenza dei termini poiché il periodo iniziale del quinquennio era il 2012 (omesso versamento) e non il 2013 (omessa denuncia).

La decisione dei Giudici desta non poche perplessità se non altro perché da sempre i valori tabellari delle aree edificabili deliberati dai comuni sono nulla più che una indicazione che il contribuente, con le opportune accortezze, può pedissequamente seguire o meno. Il contribuente può scegliere liberamente se adeguarsi ai nuovi valori oppure utilizzarne degli altri.

Ctp di Como, sentenza n.285/1/2019

Le decisione assunta dai giudici comaschi è totalmente priva di ogni fondamento giuridico.

Se è vero, come è vero, che la base imponibile per il 2002 si era incrementata, questa doveva essere oggetto di dichiarazione (si tratta infatti di uno dei casi per i quali le istruzioni alla compilazione del modello di variazioni IMU impone la presentazione).

Nulla rileva il fatto che l'ente conosceva il valore deliberato, perché tale valore non costituisce base imponibile, ma valori ai quali il contribuente può adeguarsi o meno e, se decide di adeguarsi, deve presentare dichiarazione per comunicare l'adeguamento e il valore a cui si è adeguato.

TOSAP: L'affidataria del parcheggio non paga la Tassa

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 613/2020, ha stabilito che in tema di Tosap, la società affidataria del servizio di gestione di aree destinate a parcheggio è esente dal versamento della Tassa, poiché essa agisce quale *"mero sostituto del Comune, che resta l'unico e solo occupante della sede stradale"*, nonostante sia previsto un indennizzo in suo favore. La vicenda nasce dal contraddittorio tra la società concessionaria del servizio Tosap (coadiuvata dal Comune) e il consorzio affidatario del servizio di gestione di un'area destinata a parcheggio in merito alla sussistenza del presupposto impositivo Tosap, per gli anni 2009-2010, in relazione al suolo pubblico occupato dal consorzio. Per la concessionaria si trattava di una occupazione *"in forza di un titolo concessorio"* che quindi presupponeva il pagamento della tassa, mentre per il consorzio, l'occupazione era meritevole di esenzione ai sensi dell'art. 49, comma 1, lett a) del Dlgs 50/1993 perché si trattava di una occupazione *"in sostituzione del comune"*.

I Giudici della Suprema Corte hanno deciso in favore del consorzio riconoscendogli il diritto all'esenzione dal versamento della Tosap. A supporto della sentenza, la Corte ha evidenziato come secondo gli artt. 38 e 39 del Dlgs 507/1993, il presupposto impositivo della Tosap è costituito dalle occupazioni di qualsiasi natura di spazi e aree pubbliche appartenenti al demanio o patrimonio indisponibile di Comuni e Province, che determini *"un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico"*. Nel caso di specie, poi, trattandosi di un'area comunale appartenente alla rete viaria della città adibita a parcheggio di autoveicoli in concessione a società privata, siamo di fronte a un mero servizio di gestione del parcheggio (in sostituzione del Comune), accompagnato dal potere di esazione delle somme da destinare in parte nelle casse comunali, il che non determina alcuna sottrazione nell'uso pubblico e perciò legittima l'esenzione.

Corte di Cassazione, ordinanza n.613/2020

Imposta sulla pubblicità: le immagini di google provano il messaggio pubblicitario

In tema di Imposta sulla Pubblicità le immagini di Google sono utili a determinare la sussistenza del messaggio pubblicitario. Così hanno deciso i Giudici della Cassazione con l'ordinanza n. 308/2020.

La Corte si è pronunciata in merito ad un avviso di accertamento per l'imposta di pubblicità per

il periodo di imposta 2009-2014 con il quale veniva contestato al titolare di un'agenzia pubblicitaria di aver promosso la sua attività tramite un veicolo parcheggiato contenente messaggi pubblicitari. A prova di quanto indicato nell'atto vi erano i rilevamenti fotografici effettuati utilizzando google earth e google street view, ed i rilievi effettuati da persona incaricata dall'amministrazione nel 2014, dal quale si presumeva anche per gli anni intermedi l'avvenuta pubblicità per mezzo dello stazionamento del veicolo.

L'atto veniva però impugnato dal contribuente il quale evidenziava come l'accertamento effettuato *“da una persona fisica estranea all'organigramma comunale”* non avesse validità così come i *“file scaricati da internet privi di qualsivoglia ufficialità”*.

Il contribuente soccombeva nei primi due gradi di giudizio, da qui il ricorso in Cassazione. La Suprema Corte ha confermato le sentenze dei giudici tributari ritenendo dovuto il pagamento dell'imposta di pubblicità e dichiarando inammissibile il ricorso presentato dal contribuente. In merito all'accertamento disposto da persona incaricata, i Giudici ricordano che esso costituisce *“mezzo di prova ancorché privo della forza probatoria privilegiata dell'atto pubblico”* e per quanto concerne le immagini tratte da Google, trattandosi pur sempre di fotografia che di prassi costituisce *“prova precostituita della sua conformità alle cose e ai luoghi rappresentati”*, salvo l'onere di chi voglia inficiarne l'efficacia di *“disconoscere tale conformità”*, l'utilizzo è corretto e comprovante il presupposto impositivo. Il contribuente, concludono i Giudici, non ha presentato un disconoscimento *“chiaro, circostanziato ed esplicito”*, limitandosi solamente a contestare l'utilizzo dei riscontri fotografici tratti da internet.

Corte di Cassazione, ordinanza n.308/2020

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

La disciplina del ravvedimento operoso IMU alla luce delle ultime novità – parte 1

Al pari degli altri tributi, anche quelli locali (almeno quelli che vengono assolti in autoliquidazione da parte del contribuente, ossia sino al 2019 IMU e TASI, dal 2020 IMU) permettono al contribuente di sanare eventuali irregolarità commesse in passato tramite il noto istituto del ravvedimento operoso.

In questo modo vi è la possibilità di correggere spontaneamente gli errori commessi in sede di versamento, attraverso l'istituto del ravvedimento operoso. Va comunque notato che tale possibilità di riduzione del carico sanzionatorio non è allineata a quella prevista per i tributi erariali, ma contempla possibilità di riduzione più contenute, in relazione al termine entro il quale azionare la definizione agevolata.

Nel presente e nel successivo contributo andremo ad affrontare la disciplina del ravvedimento operoso applicata ai tributi locali, tenendo conto delle recenti novità.

Occorre infatti segnalare come di recente vi siano stati alcuni interventi che impattano direttamente sul ravvedimento ai fini IMU:

- Con il DL 34/19 è stato introdotto normativamente l'istituto del ravvedimento frazionato, disciplina che non risulterebbe applicabile ai tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate;
- Con il DL 124/19 è stato esteso il ravvedimento lungo (ossia oltre l'anno dal compimento dell'irregolarità) anche ai tributi locali, soluzione che in precedenza era ammessa solo per i tributi erariali, salvo il caso in cui il regolamento comunale già non prevedesse esplicitamente tale opportunità.

Recenti interventi in materia di ravvedimento dei tributi locali



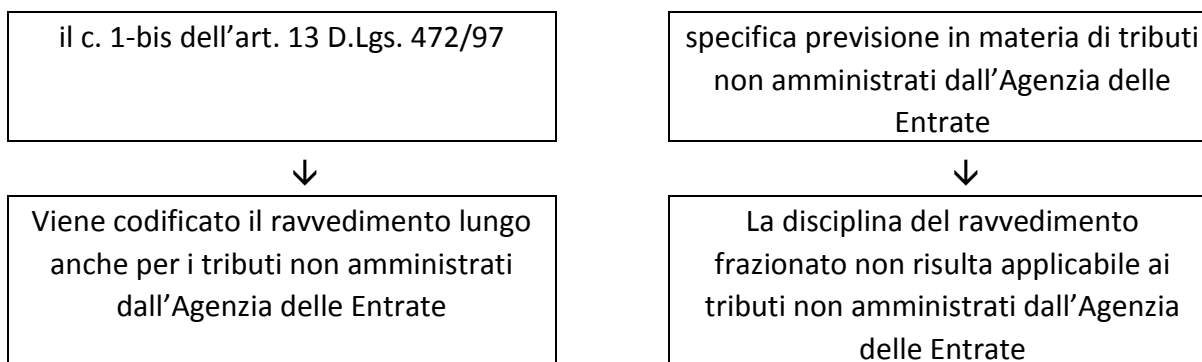
Art. 13 – disciplina del ravvedimento

L'art. 10-bis del DL 124/19 ha abrogato



Art. 13-bis ravvedimento frazionato

Ilc. 2 dell'art. 13-bis prevede una



Attraverso l'istituto del ravvedimento operoso, previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 472/97, il contribuente ha la possibilità di definire in maniera spontanea ed agevolata le irregolarità commesse; tale istituto viene in particolar modo (ma non solo) utilizzato per sanare gli errori legati al versamento dei tributi (esso risulta applicabile anche con riferimento alle irregolarità relative agli adempimenti dichiarativi).

La definizione relativa ai tributi locali presenta peraltro delle particolarità e va distinta da quella relativa ai *"tributi amministrati dall'agenzia delle entrate"* in quanto le modifiche apportate dalla L. 190/14, in termini di ampliamento delle tempistiche per la definizione e di riduzione delle cause ostative, per la maggior parte non risultano operative. Salvo il recente intervento del DL 124/19, di cui in seguito si dirà.

Occorrerà peraltro tenere in debita considerazione anche la riscrittura della disciplina IMU effettuata ad opera della Legge di bilancio 2020 (L. 160/19) anche se per la maggior parte degli aspetti tali intervento ha avuto lo scopo di riunificare i due tributi (IMU e TASI) con limitate modifiche nella sostanza.

La sanzione per i ritardati versamenti

Prima di analizzare le misure di riduzione previste per il ravvedimento operoso, occorre ricordare quali sono le misure di riduzione già di per sé applicabili alla sanzione, in quanto le misure di definizione previste per il ravvedimento si applicano alla sanzione ridotta.

- **La misura base**

Nel caso in cui il contribuente ometta un versamento, ovvero lo effettui in misura insufficiente, ovvero ancora semplicemente in ritardo, è prevista a suo carico una sanzione amministrativa nella misura del 30%, secondo quanto previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 471/97.

In tema di tributi locali il comma 695 della L. 147/13 stabiliva che:

“In caso di omesso o insufficiente versamento della IUC risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.”

La sanzione applicabile all'IMU e alla TASI per omissioni (totali o parziali) ovvero per ritardi, riguardanti il versamento (quindi in ipotesi di dichiarazione correttamente presentata) è quindi pari al 30% del tributo “mancante”. Con tale disposizione si risolve un problema che in passato caratterizzava i tributi locali: né il D.Lgs. 504/92 per l'ICI, né la disciplina introdotta dal 2012 per l'IMU, prevedevano infatti una sanzione specifica relativa alle irregolarità dipendenti unicamente dal versamento; ciò posto, la dottrina unanime riteneva applicabile, appunto, l'art. 13 del D.Lgs. 471/97. Anche la circolare 3/DF/2012 confermava la validità di tale rinvio. Come detto, dal 2014, con l'introduzione della IUC, ogni dubbio è stato fugato.

Analogha previsione è recata dal C. 774 della L. 160/19:

“In caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.”

Ciò che è importante ricordare è che tale sanzione viene comminata con la stessa misura indipendentemente dal fatto che il contribuente:

- abbia omesso interamente il versamento,
- ovvero abbia omesso solo una parte di quanto dovuto,
- ovvero ancora lo abbia semplicemente effettuato oltre i termini previsti (in quest'ultimo caso gli verrà notificato un atto per contestargli la sola sanzione), salva ovviamente la possibilità, a favore del contribuente, di sanare tale errore azionando l'istituto del ravvedimento operoso. La sanzione viene applicata anche per il ritardo anche di un solo giorno (nel qual caso, comunque, come tra un attimo si dirà, la sanzione è prevista per un ammontare significativamente inferiore). Tale sanzione si applica anche al versamento in acconto insufficiente, indipendentemente dal fatto che l'imposta annua complessivamente versata sia corretta.
- **La riduzione per i primi 15 giorni**

Occorre ricordare che, per i versamenti tardivi effettuati entro il quindicesimo giorno successivo la scadenza naturale del versamento, è prevista una specifica riduzione. L'art. 23 c. 21 del DL 98/11 ha introdotto con riferimento alla generalità di ritardati versamenti una ipotesi di

riduzione delle sanzioni che colpiscono in misura più lieve i ritardi contenuti, graduando il peso sanzionatorio in funzione dell'ampiezza di tale ritardo:

“per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo [la sanzione ridotta alla metà nei primi 90 giorni dall'irregolarità, aspetto trattato nel successivo paragrafo, n.d.a] è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.”

Pertanto la sanzione di cui all'art. 13 c. 1 del D.Lgs. 471/97 risulta infatti applicabile nella misura di un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

- **La riduzione per i primi 90 giorni**

Tale previsione deve essere coordinata con la riduzione introdotta dall'art. 15 del D.Lgs. 158/15, in forza della quale la sanzione base del 30% deve essere **ridotta alla metà** nel caso in cui il ritardo di versamento non sia superiore a 90 giorni: nell'art. 13 del D.Lgs. 471/97 viene infatti inserito il seguente periodo:

“Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo [appunto la sanzione del 30%, n.d.a.] è ridotta alla metà.”

Posto che, come in precedenza ricordato, tanto la disciplina della IUC applicabile sino al 2019, quanto la disciplina della nuova IMU applicabile dal 2020, rinviano alla sanzione prevista per i tributi erariali, la nuova riduzione è certamente applicabile anche ad IMU e TASI.

In definitiva, la sanzione applicabile sarà del

- 1% per ciascun giorno di ritardo (la sanzione è quindi del 1% nel caso di ritardo nel versamento di 1 giorno, 2% se il ritardo è di 2 giorni, e così a seguire sino ad arrivare al quindicesimo giorno dove la sanzione torna alla misura base del 15%),
- sarà del 15% fino al novantesimo giorno e
- dal novantunesimo giorno in poi sarà del 30%.

Le riduzioni applicabili alla sanzione del 30% per graduare il ritardo



Riduzione alla metà (quindi 15%) nei primi 90 giorni successivi alla scadenza



Riduzione ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo per i primi 15 giorni

Queste premesse sulla sanzione IMU sono di centrale importanza per azionare il ravvedimento operoso in quanto il contribuente, adempiendo spontaneamente, applicherà le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. 472/97 alla sanzione materialmente ed effettivamente applicabile in quella specifica fattispecie.

Conseguentemente, la riduzione per il ravvedimento operoso va calcolata prendendo a riferimento la sanzione ridotta sulla base dei giorni di ritardo trascorsi tra la scadenza naturale e la data nella quale viene materialmente effettuato il versamento.

La disciplina del ravvedimento

Una volta definita la sanzione applicabile ai versamenti tardivi, occorre individuare quali siano le regole previste per il ravvedimento operoso: tale istituto, anche nella disciplina dei tributi locali, segue (in via generale) le medesime regole previste per la definizione delle omissioni/irregolarità stabilite per gli altri tributi.

Ciò non di meno, occorre calare la specifica disciplina nell'ambito del tributo comunale, verificando quali siano le concrete modalità per porre rimedio alle dimenticanze ed irregolarità commesse, soprattutto in relazione ai versamenti d'imposta. Sino ad oggi risulta tutto sommato ben esplorata la disciplina relativa al tributo comunale maggiore (l'IMU è costruita sullo stesso schema della previgente ICI), mentre mancano ancora i chiarimenti relativi al tributo sui servizi (TASI), anche se pare del tutto logico concludere che le regole applicative debbano essere le medesime.

Prima di tutto vale la pena ricordare gli interventi della legge di Stabilità 2015 relativi ai ravvedimenti in generale, per poi calare tali previsioni in tema di tributi locali; successivamente si procederà ad analizzare le singole fattispecie in cui si può articolare il ravvedimento operoso (omesso versamento, omessa dichiarazione e omesso versamento, omessa dichiarazione con versamento correttamente eseguito).

La legge di stabilità per il 2015 (art. 1 c. 637 della L. 190/14), è intervenuta a modificare la disciplina sul ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/97, introducendo ulteriori quattro ipotesi, dettagliate nelle nuove lettere *a-bis*), *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*), rispettivamente relative alla definizione entro 90 giorni (1/9), entro due anni (1/7), entro il termine per proporre l'accertamento da parte dell'Ente verificatore (1/6) e infine la definizione ad 1/5 nel caso di notifica di Processo Verbale di Constatazione. Queste si aggiungono alle fattispecie di

definizione già precedentemente previste: entro 30 giorni (1/10), entro un anno (1/8), rammentando poi la possibilità di ravvedere entro 90 giorni la presentazione del modello dichiarativo emesso (dichiarazione tardiva).

Rif.	Riduzione	Termine
lett. a	1/10	nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data di scadenza
lett. a-bis	1/9	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, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore
lett. b	1/8	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, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore
lett. b-bis	1/7	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 oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore
lett. b-ter	1/6	se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche 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, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore

	lett. b-quater		1/5	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 nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale)

Di particolare interesse per quanto in questa sede si intende analizzare è la previsione contenuta al comma 1-bis dell'art. 13 (che come tra un attino si dirà è stata oggetto di recente abrogazione:

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

Quindi, con riferimento alle ipotesi di riduzione introdotte dal 2015, ai tributi comunali risultavano applicabili le ipotesi di cui alle lettere a-bis) e b-quater). Si osserva in proposito che quest’ultima tipologia di ravvedimento (definizione del PVC) risulta pressoché inapplicabile ai tributi comunali. A conferma dell’inapplicabilità di tale forma di definizione ai tributi locali depone anche la CM 23/E del 9 giugno 2015: la riduzione ad un quinto *“deve ritenersi che tale fattispecie è implicitamente applicabile ai soli tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate”.*

Pertanto, con riferimento alle ipotesi introdotte dalla L. 190/14, risultava 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 tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni”.*

Tale previsione è stata *“interpretata”* dall’Agenzia delle Entrate nella richiamata CM 23/E/15 affermando che attraverso essa il Legislatore ha inteso contemplare un’ipotesi di regolarizzazione *“intermedia”* tra il c.d. ravvedimento breve nei 30 giorni, disciplinato dalla lettera a), e quello più ampio, di un anno, disciplinato dalla successiva lettera b). Pertanto, malgrado la norma faccia riferimento alla dichiarazione, quando occorre definire un

versamento, i 90 giorni vanno conteggiati dalla scadenza in cui avrebbe dovuto avvenire il versamento, non dalla dichiarazione cui questo versamento si riferisce.

Il computo del termine annuale al ravvedimento

Anche sul computo del termine annuale previsto dalla successiva lettera b, che dispone la riduzione ad 1/8 già precedentemente applicabile, la norma distingue il termine entro cui applicare la misura ridotta a seconda che il tributo sia soggetto o meno a dichiarazione periodica; il termine risulta collegato:

- alla data di presentazione della dichiarazione ovvero
- alla data in cui doveva essere effettuato il versamento, nel caso in cui la disciplina tributaria non preveda una dichiarazione periodica.

La differenza è evidente:

- nel primo caso, tanto il l'acconto IMU 2019 che il saldo IMU 2019 sarebbero definibili con la misura ridotta entro il prossimo 31 dicembre 2020 ossia il termine entro il quale occorre presentare, ove dovuta, la dichiarazione IMU/TASI per le variazioni intercorse nel 2019 (prevista rispettivamente per l'IMU all'art. 13, c. 12-ter, primo periodo, del DL 201/11 e per la TASI all'art. 1, c. 684, della L. 147/13). Da evidenziare che il termine precedentemente previsto al 30 giugno è stato posticipato dall'art. 3-ter del DL 34/19 al 31 dicembre dell'anno successivo; è curioso notare che la nuova disciplina IMU (si tratta del c. 769 dell'art. 1 della L. 160/19) avrebbe riportato al 30 giugno la scadenza di presentazione della dichiarazione IMU
- al contrario, sposando la seconda tesi, il ravvedimento dell'acconto 2019 sarebbe definibile entro il 15 giugno 2020, mentre il saldo 2019 avrebbe come termine per la definizione tramite ravvedimento il 15 dicembre 2020.

Su questo tema consta l'interpretazione condivisibile della nota IFEL datata 19 gennaio 2015. In tale documento si evidenzia come, 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), l'obbligo dichiarativo deve essere assolto solo in occasioni circostanziate e ben precise (che peraltro sono ormai residuali) ovvero qualora intervengano variazioni specifiche inerenti il possesso, la detenzione degli immobili, o modifiche rilevanti ai fini della determinazione del tributo (occorre verificare i casi di esonero indicati nelle istruzioni

alla presentazione del modello dichiarativo). A tal fine, quindi, con riferimento ai citati tributi, un'interpretazione sistematica e coordinata della nuova disposizione condurrebbe alla conseguenza di far riferimento al termine annuale decorrente dal momento della scadenza di pagamento del tributo.

Nel documento IFEL si afferma in particolare 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 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 (ossia produce effetti sugli anni successivi per gli elementi che non si modificano).

Purtroppo, occorre segnalare, l'Agenzia nella CM 23/E/15 trascura la posizione espressa dall'IFEL e conferma il precedente interpretativo, ancorando il ravvedimento al termine di presentazione della dichiarazione IMU/TASI: *“così, ad esempio, è possibile avvalersi del c.d. “ravvedimento lungo”, di cui alla lett. b) del citato articolo 13, per le violazioni concernenti l'imposta municipale propria (IMU) e il tributo per i servizi indivisibili (TASI), entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione, come precisato nella Risoluzione n. 1/DF del 29 aprile 2013 e nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU approvate con D.M. 30 ottobre 2012”.*

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin*

Legge di Bilancio 2020 – la disciplina della rateazione

Una delle novità della Legge di bilancio 2020 riguarda la disciplina della rateazione dei nuovi accertamenti esecutivi. Le nuove disposizioni prevedono la ripartizione delle somme dovute fino a un massimo di 72 rate mensili e, qualora la situazione di temporanea e obiettiva difficoltà dovesse peggiorare, la dilazione può essere ulteriormente prorogata, per una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a un massimo di settantadue rate mensili, o per il periodo massimo disposto dal regolamento dell'ente.

E' necessario quindi aggiornare i regolamenti esistenti, ovvero quelli riferiti ai singoli tributi, oppure il regolamento di riscossione coattiva, o più frequentemente il regolamento generale delle entrate. In una risposta a Telefisco 2020, il Mef conferma che *“i regolamenti previgenti”* all'entrata in vigore della legge di bilancio devono essere adeguati a tali condizioni con particolare attenzione alla durata massima della rateazione in misura *“non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a euro 6.000,01”*, ma specifica inoltre che le nuove regole si applicano agli accertamenti esecutivi notificati a partire dal 1° gennaio 2020. Per quanto riguarda invece gli atti notificati fino al 31 dicembre 2019 si continuano ad applicare le vecchie regole stabilite nel regolamento vigente. Viene quindi da osservare come sia necessario non abrogare i vecchi regolamenti bensì aggiornarli specificando la decorrenza delle nuove regole.

Il Mef conclude confermando che è potestà del Comune stabilire ulteriori condizioni, fermo restando il limite imposto di una durata massima non inferiore a 36 mesi per i debiti di importi superiori a 6.000,01 euro.

Di seguito si riporta il contenuto dei commi 796 e 797:

796. In assenza di una apposita disciplina regolamentare, l'ente creditore o il soggetto affidatario, su richiesta del debitore, concede la ripartizione del pagamento delle somme dovute fino a un massimo di settantadue rate mensili, a condizione che il debitore versi in una situazione di temporanea e obiettiva difficoltà e secondo il seguente schema:

- a) fino a euro 100,00 nessuna rateizzazione;*
- b) da euro 100,01 a euro 500,00 fino a quattro rate mensili;*
- c) da euro 500,01 a euro 3.000,00 da cinque a dodici rate mensili;*
- d) da euro 3.000,01 a euro 6.000,00 da tredici a ventiquattro rate mensili;*
- e) da euro 6.000,01 a euro 20.000,00 da venticinque a trentasei rate mensili;*
- f) oltre euro 20.000,00 da trentasette a settantadue rate mensili.*

797. L'ente, con deliberazione adottata a norma dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, può ulteriormente regolamentare condizioni e modalità di rateizzazione delle somme dovute, ferma restando una durata massima non inferiore a trentasei rate mensili per debiti di importi superiori a euro 6.000,01.

Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.