

Accertamento e contenzioso n. 59/2020

La disciplina del ravvedimento operoso Imu alla luce delle ultime novità

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Il ravvedimento operoso è un istituto finalizzato alla correzione delle irregolarità tributarie che risulta applicabile anche ai tributi locali.

Con specifico riferimento a tale comparto impositivo, occorre segnalare 2 recenti interventi che impattano in maniera non marginale sulle modalità con le quali i contribuenti possono fruire di tale istituto nell'ambito delle definizioni Imu e Tasi:

- il primo intervento riguarda l'introduzione dell'istituto del ravvedimento frazionato, disciplina che non risulterebbe applicabile ai tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate. Il ravvedimento frazionato è contenuto nel nuovo [articolo 13-bis](#), D.Lgs. 472/1997, introdotto dall'[articolo 4-decies](#), D.L. 34/2019; il comma 2 di tale nuova disposizione pone il blocco alla sua applicabilità a favore (anche) degli enti locali. Si tratta di una limitazione poco giustificabile che genera addirittura dei paradossi, come in seguito si avrà modo di osservare;
- il ravvedimento lungo (ossia oltre la possibilità di definire le irregolarità commesse oltre il termine di un anno dal compimento di tale irregolarità), precedentemente applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (salvo il caso in cui il regolamento comunale già non prevedesse esplicitamente tale opportunità), viene estesa anche ai tributi locali. Questo allargamento viene disciplinato attraverso la soppressione (avvenuta a opera dell'[articolo 10-bis](#) del D.L. 124/2019) del comma 1-*bis* dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997 (la norma che, nell'ambito del ravvedimento operoso, limitava l'applicazione ai tributi locali solo per le forme di definizione breve).

L'analisi della disciplina del ravvedimento operoso va coordinata con il fatto che dal 1° gennaio 2020 la Tasi (la tassa sui servizi indivisibili offerti dai Comuni, di fatto una maggiorazione del tributo maggiore) è stata abrogata e unificata all'Imu a opera della Legge di bilancio per il 2020, la cui nuova regolamentazione è contenuta nei commi compresi da [738](#) a [783](#) dell'articolo 1, L. 160/2019.

Posto che il ravvedimento può riguardare anche irregolarità commesse sino al 31 dicembre 2019, nel valutare le sanzioni da definire occorrerà pertanto far riferimento tanto alla previgente disciplina quanto all'attuale, posto comunque che le misure di tali sanzioni sono restate invariate.

La disciplina del ravvedimento operoso

L'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997 contiene le regole applicative del ravvedimento operoso, applicabili alla generalità dei tributi, quindi anche ai tributi locali; ciò posto, per i tributi non amministrati dall'Agenzia delle entrate (quindi in particolare in relazione a Imu e Tasi) occorre valutare alcune peculiarità.

Prima di tutto, occorre analizzare quale sia la sanzione applicabile alle irregolarità di versamento, per poi considerare le modalità attraverso le quali applicare il ravvedimento operoso:

- la misura base della sanzione è pari al 30% del tributo, applicabile nel caso di omesso versamento, insufficiente versamento ovvero anche ritardato versamento. In tema di Imu/Tasi va ricordato che la sanzione si applica anche al versamento in acconto insufficiente, indipendentemente dal fatto che l'imposta annua complessivamente versata sia corretta. Tale sanzione è quella prevista dall'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, per esplicito rinvio effettuato a opera dell'[articolo 1, comma 695](#), L. 147/2013 (con riferimento alle contestazioni relative alle annualità 2019 e precedenti per la luc) e dell'[articolo 1, comma 774](#), L. 160/2019 con riferimento all'annualità 2020 e successive;

- posto che tanto la disciplina della luc applicabile sino al 2019, quanto la disciplina della nuova Imu applicabile dal 2020, rinviano alla sanzione prevista per i tributi erariali di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, risulta applicabile la riduzione introdotta dall'[articolo 15](#), D.Lgs. 158/2015, 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;

- inoltre, sempre in forza di tale rinvio, risulta applicabile, per i versamenti tardivi effettuati entro il quindicesimo giorno successivo la scadenza naturale del versamento, un'ulteriore riduzione. L'[articolo 23](#), comma 21, D.L. 98/2011 ha introdotto, con riferimento alla generalità di ritardati versamenti, una ipotesi di riduzione delle sanzioni: la sanzione compisce in misura più lieve i ritardi contenuti, graduando il peso sanzionatorio in funzione dell'ampiezza di tale ritardo. Si tratta di una riduzione pari a 1/15 per ogni giorno di ritardo della sanzione che sarebbe risultata applicabile (quindi il 15% visto che si tratta di irregolarità sanate entro 90 giorni dalla scadenza).

Quindi, 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 previste in applicazione del ravvedimento operoso vanno calcolate 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, secondo quanto appena descritto.

La Legge di Stabilità per il 2015 (articolo 1, [comma 637](#), L. 190/2014), è intervenuta a modificare la disciplina sul ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997, 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 2 anni (1/7), entro il termine per proporre l'accertamento da parte dell'ente verificatore (1/6) e infine la definizione a 1/5 nel caso di notifica di pvc. 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).

Di particolare interesse per quanto in questa sede si intende analizzare è la previsione contenuta al comma 1-bis dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 (che come tra un attimo 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 già dal 2015 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 [circolare n. 23/E/2015](#): la riduzione a 1/5 “*deve ritenersi che tale fattispecie è implicitamente applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate*”.

Pertanto, con riferimento alle ipotesi introdotte dalla L. 190/2014, risultava applicabile ai tributi comunali la sola ipotesi di cui alla lettera a-bis): 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.

In definitiva, prima dell'intervento operato dal D.Lgs. 124/2019, le irregolarità relative ai tributi locali risultavano definibili nel termine breve di un anno dal compimento.

L'[articolo 10-bis](#), D.Lgs. 124/2019 ha abrogato il comma 1-*bis* dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997, permettendo la definizione oltre l'anno anche delle irregolarità commesse in relazione ai tributi locali, secondo quanto previsto al comma 1 del citato articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Tale modifica è entrata in vigore il 25 dicembre 2019 (si tratta di un intervento recato in sede di conversione del decreto stesso) e riguarda le definizioni proposte a decorrere da tale data, riguardanti anche irregolarità commesse precedentemente (quindi, oggi potrebbe essere oggetto di ravvedimento un omesso versamento Imu relativo, ad esempio, all'annualità 2018)

Con riferimento ai termini entro i quali azionare il ravvedimento operoso, nonché in relazione alle misure applicabili, va ricordata la potestà regolamentare concessa ai Comuni: se infatti è vero che le ipotesi di definizione "oltre l'anno" sino allo scorso 25 dicembre 2019 erano applicabili solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (quindi risultavano di *default* escluse per Imu e Tasi), occorre rammentare come i Comuni possono disciplinare larghe parti della propria disciplina tributaria. Infatti, ai sensi dell'[articolo 50](#), L. 449/1997, il Comune ha la possibilità di introdurre ulteriori ipotesi di ravvedimento; in particolare non è raro che tale opportunità venisse concessa anche in precedenza oltre il termine annuale previsto dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Peraltro, tale aspetto deve essere considerato anche oggi, posto che tale autonomia regolamentare potrebbe indurre qualche comune a introdurre forme di definizione in parte diverse da quelle dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Ravvedimento Imu/Tasi sino al 24.12.2019		
Articolo 13, D.Lgs. 472/1997	Riduzione sanzione	Applicabilità
Riduzione a 1/10	➔ Riduzione a 1/10 entro 30 giorni	Automaticamente applicabile a Imu e Tasi
Riduzione a 1/9	➔ Riduzione a 1/9 entro 90 giorni	
Riduzione a 1/8	➔ Riduzione a 1/8 entro 30 giugno anno successivo alla violazione	
Riduzione a 1/7	➔ Riduzione a 1/7 entro 30 giugno secondo anno successivo alla violazione	Applicazione subordinata al regolamento comunale
Riduzione a 1/6	➔ Riduzione a 1/6 oltre 30 giugno secondo anno successivo alla violazione	

Ravvedimento Imu/Tasi dal 25 dicembre 2019

Articolo 13, D.Lgs. 472/1997	Riduzione sanzione	Applicabilità
Riduzione a 1/10	Riduzione a 1/10 entro 30 giorni	Automaticamente applicabile a Imu e Tasi
Riduzione a 1/9	Riduzione a 1/9 entro 90 giorni	
Riduzione a 1/8	Riduzione a 1/8 entro 30 giugno anno successivo alla violazione	
Riduzione a 1/7	Riduzione a 1/7 entro 30 giugno secondo anno successivo alla violazione	
Riduzione a 1/6	Riduzione a 1/6 oltre 30 giugno secondo anno successivo alla violazione	

Sul punto la [circolare n. 23/E/2015](#) ha affermato che “è possibile avvalersi del c.d. “ravvedimento lungo”, di cui alla lettera b) del citato articolo 13, D.Lgs. 472/1997, 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”, seppure tale interpretazione sia stata osteggiata dall’Ifel nella nota 15 gennaio 2019.

Si segnala peraltro che il termine di presentazione della dichiarazione Imu è stato recentemente modificato 2 volte: il termine precedentemente previsto al 30 giugno è stato posticipato dall’[articolo 3-ter](#), D.L. 34/2019 al 31 dicembre dell’anno successivo e successivamente la disciplina Imu (si tratta del [comma 769](#) dell’articolo 1, L. 160/2019) ha riportato al 30 giugno la scadenza di presentazione della dichiarazione Imu.

Le cause ostative al ravvedimento

Il comma 1-ter dell’articolo 13, D.Lgs. 472/1997 dispone quanto segue: “*Ai fini dell’applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, e 54-bis, D.P.R. 633/1972, e successive modificazioni*”.

Questo sta a significare che per i tributi comunali rimane operativa la tradizionale causa ostativa: il ravvedimento operoso è infatti possibile “*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". Pertanto in caso di una eventuale richiesta di informazioni o documentazione da parte del Comune ad esempio richiesta dei valori contabili per la verifica della corretta determinazione della base imponibile per i fabbricati di categoria D, ovvero una richiesta di informazioni riguardanti i presupposti per applicare un'esenzione), inibisce la possibilità di azionare il ravvedimento operoso.

Su questo punto è bene richiamare quanto affermato in relazione a tale causa ostativa dalla [circolare n. 180/E/1998](#) (in relazione ai tributi erariali, oggi chiarimenti applicabili sono ai tributi locali): qualora l'accesso, l'ispezione o la verifica riguardino specifici periodi d'imposta, il ravvedimento rimane esperibile per le violazioni commesse in periodi d'imposta diversi da quello (o quelli) oggetto di controllo. Allo stesso modo, la verifica non inibisce la possibilità di regolarizzazione per le violazioni relative a un tributo diverso da quello oggetto di verifica. Inoltre, va chiarito che l'esistenza di cause ostative va riferita, per espressa previsione normativa, non solo all'autore della violazione ma anche *"ai soggetti solidamente obbligati"* al pagamento della sanzione. Questo significa che tra diversi cointestatari di un bene (ad esempio 2 fratelli che possiedono quote al 50%) poiché non vi alcuna responsabilità solidale tra di essi, l'eventuale accertamento notificato a uno di questi non pregiudica per l'altro la possibilità di azionare il ravvedimento operoso.

Da notare che mentre il D.Lgs. 124/2019 è intervenuto rimuovendo il comma 1-*bis* dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997 riguardante la limitazione ai soli tridui amministrati dall'Agenzia delle entrate dei termini lunghi di ravvedimento, al contrario non vi è stato alcun intervento sul richiamato comma 1-*ter*, con la conseguenza che l'avvio del procedimento di verifica da parte di un Comune comporta ancora oggi l'impossibilità a procedere con qualunque forma di ravvedimento.

Il ravvedimento frazionato

Il tema di modalità per l'esercizio del ravvedimento operoso, con la [risoluzione n. 67/E/2011](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito interessanti indicazioni in ordine a una esecuzione della definizione in forma "frazionata", sciogliendo così i dubbi sorti e le conseguenti problematiche applicative che originavano dalla [circolare n. 192/E/1998](#).

Per l'Agenzia delle entrate è esclusa ovviamente la possibilità di rateizzare una definizione tramite ravvedimento operoso, in quanto si tratta di una modalità di pagamento dilazionato nel tempo di somme dovute dal contribuente, applicabile solo ove normativamente prevista, e in presenza di presupposti e secondo regole puntualmente disciplinate. Al contrario risulta possibile un ravvedimento "parziale" di quanto originariamente e complessivamente dovuto.

Sul punto va ricordato che nell'applicazione del ravvedimento operoso Imu e Tasi valgono le considerazioni relative a una eventuale definizione parziale, proposte dall'Agenzia delle entrate attraverso la [risoluzione n. 67/E/2011](#): il ravvedimento operoso, in assenza di indicazioni normative contrarie, può infatti interessare solo una quota del tributo non versato, fermi restando i previsti termini; a tal fine, "...è necessario che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente".

Tale impostazione risulta superata dall'[articolo 4-decies](#), D.L. 34/2019, inserito in sede di conversione dalla L. 58/2019; con decorrenza dal 30 giugno 2019, dopo l'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997, è stato inserito un nuovo [articolo 13-bis](#), D.Lgs. 472/1997 rubricato "ravvedimento parziale". Tale nuova disposizione ha di fatto codificato l'interpretazione che si era venuta a creare in relazione al ravvedimento operoso parziale, stabilendo che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Sul punto, in maniera poco comprensibile, il comma 2 dell'articolo 13-bis, D.Lgs. 472/1997 stabilisce:

"Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate".

La conseguenza è che con riferimento ai tributi comunali, il contribuente avrebbe la necessità di andare a definire l'intero omesso o ritardato versamento e ogni definizione che riguardasse solo una parte di questo non dovrebbe considerarsi valida. Francamente non si capisce il motivo di questa ingiustificata restrizione.

Oltretutto si deve ricordare che la norma ha efficacia interpretativa della disciplina del ravvedimento operoso; l'*incipit* dell'articolo 13-bis, D.Lgs. 472/1997 è infatti il seguente "L'articolo 13 si interpreta nel senso che...".

La conseguenza, quindi, è che non solo non sarà più possibile, come detto, considerare valido un ravvedimento parziale di un omesso versamento, ma altresì qualora questo sia stato effettuato in passato, si dovrà oggi considerare non più valido. Pare una impostazione davvero inaccettabile, frutto più di una articolazione normativa frettolosa che di una reale volontà del Legislatore, che dovrebbe essere oggetto di un giusto ripensamento.

SCHEDA DI SINTESI

Il ravvedimento operoso permette di definire in maniera agevolata eventuali irregolarità commesse dal contribuente; tale definizione offre i maggiori vantaggi quando il contribuente sceglie di regolarizzare velocemente la propria situazione, in quanto le riduzioni sono decrescenti al trascorrere del tempo.



Il ravvedimento Imu è stato oggetto di 2 recenti interventi, la prima riguardante l'impossibilità di operare il ravvedimento frazionato, la seconda l'introduzione della possibilità di effettuare il ravvedimento lungo.



L'articolo 10-*bis*, D.L. 124/2019, ha abrogato il comma 1-*bis* dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Per effetto dell'abrogazione, le ipotesi di riduzione delle sanzioni a 1/7, 1/6 e 1/5 del minimo trovano applicazione, ove il contribuente si avvalga del ravvedimento operoso, anche con riferimento ai tributi locali.



Non è stato modificato il comma 1-*ter* dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, quindi accessi, ispezioni o verifiche continuano a essere ostative alla possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso ai tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate.



Per espressa previsione normativa - articolo 13-*bis*, comma 2, D.Lgs. 472/1997 - il ravvedimento parziale si applica ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.



Poiché l'articolo 13-*bis*, comma 2, D.Lgs. 472/1997 è norma interpretativa, vi è il rischio che eventuali ravvedimenti frazionati posti in essere in passato possano essere disconosciuti dal Comune destinatario del versamento.