

## Nota di approfondimento

### **Applicazione delle sanzioni tributarie ai tributi locali a seguito delle modifiche disposte con la legge finanziaria per il 2011 ad alcuni istituti di definizione agevolata.**

Con la recente legge finanziaria 2011 (legge 220/2010) sono state introdotte alcune significative modifiche alle sanzioni tributarie nel caso di attivazione di procedure di definizione agevolata come il ravvedimento operoso, la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione e l'adesione alla irrogazione di sanzioni. Anche in questa occasione il provvedimento di modifica è stato redatto tenendo conto esclusivamente delle esigenze delle istituzioni statali e non si è ritenuto di intervenire per eliminare elementi di incertezza, già emersi al momento dell'entrata in vigore delle norme originarie, nell'applicazione di alcune norme di carattere generale ai tributi locali.

Vengono di seguito passate in rassegna, caso per caso, le novità normative, gli eventuali dubbi interpretativi e gli orientamenti che appaiono preferibili riguardo l'applicazione ai tributi locali.

#### **Ravvedimento operoso**

Con l'articolo 1, comma 20, lettera a) della legge 220/2010 a partire dal 1° febbraio 2011 vengono ritoccate in aumento le sanzioni previste in caso di ravvedimento operoso<sup>1</sup>, a circa due anni da una riduzione.

Pertanto, per quel che riguarda i tributi locali si ha:

- a) la riduzione ad un decimo del minimo della sanzione nel caso di pagamento del tributo, o di un suo acconto, nel termine di trenta giorni dalla scadenza;
- b) la riduzione ad un ottavo del minimo della sanzione nel caso di regolarizzazione di errori ed omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- c) la riduzione ad un decimo del minimo della sanzione prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione se questa viene presentata entro novanta giorni.

La norma ha immediata applicazione nei confronti dei tributi locali, ai sensi dell'articolo 16 del d.lgs. 473/97, e non pone alcun problema interpretativo.

---

<sup>1</sup> L'articolo 13, comma 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, viene così modificato: alla lettera a), le parole: «un dodicesimo» sono sostituite dalle seguenti: «un decimo»; alla lettera b), le parole: «un decimo» sono sostituite dalle seguenti: «un ottavo»; alla lettera c), le parole: «un dodicesimo», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «un decimo».

### **Conciliazione giudiziale**

L'articolo 1, comma 19, della legge 220/2010 prevede che a partire dal 1° febbraio 2011 al comma 6 dell'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, e successive modificazioni, le parole: «di un terzo» sono sostituite dalle seguenti: «del 40 per cento» e le parole: «ad un terzo» sono sostituite dalle seguenti: «al 40 per cento».

La norma aumenta da un terzo al 40% l'importo ridotto delle sanzioni che si applica in caso di avvenuta conciliazione delle parti in sede di contenzioso tributario.

Anche in questo la norma ha immediata applicazione nei confronti dei tributi locali, in conseguenza dell'applicabilità di tutte le norme relative al contenzioso tributario agli stessi, e non pone alcun problema interpretativo.

### **Accertamento con adesione**

L'articolo 1, comma 18, della legge 220/ 2010 prevede che a decorrere dal 1° febbraio 2011 il decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, sia modificato nel senso che l'importo della sanzione che deve essere pagata in caso di accertamento con adesione sia elevato da un quarto ad un terzo della sanzione minima<sup>2</sup>.

Va premesso che la norma non ha alcuna rilevanza nei confronti dei Comuni che non hanno adottato, con apposito regolamento, ai sensi dell'articolo 50 della legge 449/97, l'istituto dell'accertamento con adesione ai propri tributi.

Il problema che si pone ai fini degli effetti della norma in esame in materia di tributi locali è, in primo luogo, se la norma sia immediatamente applicabile per i Comuni che hanno regolamentato l'accertamento con adesione o se sia necessaria una modifica regolamentare.

Il comma 21 dell'articolo 1 della legge 220/2010 prevede che: "Le disposizioni di cui al comma 18 si applicano con riferimento agli atti definibili emessi dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011". Tale formulazione esprime un orientamento proveniente dallo stesso legislatore, che non ha ritenuto la norma immediatamente applicabile nei confronti di tutti gli enti impositori, i quali necessariamente debbono provvedere, con l'apposito strumento normativo (nel caso dei Comuni, con regolamento ai sensi dell'articolo 52 del d.lgs. 446/97) a introdurre la modifica normativa nel proprio contesto applicativo.

---

<sup>2</sup> Le modifiche apportate al d.lgs. 218 del 1997 sono le seguenti:

a) all'articolo 2, comma 5, le parole: «un quarto» sono sostituite dalle seguenti: «un terzo»;

b) all'articolo 3, comma 3, le parole: «un quarto» sono sostituite dalle seguenti: «un terzo»;

c) all'articolo 15, comma 1, le parole: «un quarto», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «un terzo»."

Resta da chiarire se sia obbligatorio per i Comuni recepire la modifica normativa o meno.

Alcuni commentatori ritengono che, in conseguenza della riserva di legge in materia di sanzioni, il Comune sia obbligato a recepire la modifica. Tuttavia, c'è da ritenere che la potestà regolamentare comunale in materia di entrate proprie, introdotta dall'articolo 52 del d.lgs. 446/97, valga anche per quel che riguarda le sanzioni e che pertanto, da un lato, si debba escludere ogni possibilità di introdurre per via regolamentare fattispecie sanzionatorie diverse da quelle previste dalla legge e di determinare importi superiori (sia in valore relativo che assoluto) alle misure indicate dalle norme di legge, ma, dall'altro, che sia possibile, con provvedimento regolamentare adeguatamente motivato, prevedere una autonoma graduazione delle sanzioni entro gli importi (massimi) previsti da norme di legge.

Alla luce di queste considerazioni e tenuto conto che, nel caso specifico, la norma che istituisce la possibilità (e non l'obbligo) per i Comuni di adottare, con proprio regolamento, l'istituto dell'accertamento con adesione prevede che lo stesso sia regolamentato "sulla base dei criteri stabiliti dal d.lgs. 218/97" e non in maniera obbligatoriamente uniforme, si ritiene che i Comuni possano autonomamente decidere se introdurre o meno l'aumento delle sanzioni previsto dalla Legge finanziaria per il 2011.

### **Adesione all'irrogazione di sanzioni**

La legge n. 220 del 2010, modificando gli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, prevede che, a decorrere dal 1° febbraio 2011, l'importo che deve essere pagato entro il termine per l'impugnazione dell'atto di irrogazione della sanzione ai fini della definizione agevolata sia aumentato da un quarto ad un terzo della sanzione irrogata<sup>3</sup>.

Gli articoli 16 e 17 del d.lgs. n. 472/1997 trovano applicazione anche nel campo dei tributi comunali:

- in forza dei rinvii di carattere generale contenuti nell'articolo 26, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997 (*"Salvo diversa espressa previsione, i procedimenti di irrogazione delle sanzioni disciplinati nel presente decreto si applicano all'irrogazione di tutte le sanzioni tributarie non penali"*) e nell'articolo 16 del d.lgs. n. 473/2007 (*"Alle violazioni delle"*

---

<sup>3</sup> In base all'articolo 1, comma 20, lettere b) e c), della legge 220/2010, al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

" b) all'articolo 16, comma 3, le parole: «un quarto», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «un terzo»;

c) all'articolo 17, comma 2, le parole: «un quarto», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «un terzo»."

*norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, compresa la disciplina transitoria concernente i procedimenti in corso”),*

- in forza del rinvio espresso contenuto nell’articolo 1, comma 161, della legge n. 296/2007 (“*Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni”*).

L’articolo 16 del d.lgs. n. 472 disciplina il provvedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni, mentre l’articolo 17 prevede la possibilità di irrogare le sanzioni con atto contestuale all’atto di accertamento, con la precisazione che il provvedimento di irrogazione della sanzione, anche se contestuale, mantiene comunque una propria autonomia e deve quindi essere motivato, a pena di nullità, secondo le prescrizioni dell’articolo 16, comma 2.

La definizione agevolata, prevista dall’articolo 16, comma 3 e dall’articolo 17, comma 2, è riferita, dunque, esclusivamente alle sanzioni e non comporta acquiescenza rispetto al tributo. Essa si differenzia, pertanto, sia dalla rinuncia all’impugnazione prevista dall’articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997 sia dall’adesione all’accertamento prevista per i tributi comunali (d.lgs. n. 504/1992, articolo 14, per l’ICI; d.lgs. n. 507/1993, articoli 23, 53 e 76, rispettivamente per l’ICP, la TOSAP e la TARSU).

Da quanto finora esposto si evince che con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 1° febbraio 2011, il contribuente può:

- a) aderire all’atto di accertamento pagando il tributo e le sanzioni ridotte ad un quarto, così come previsto dalla normativa disciplinante i tributi comunali;
- b) definire la sola sanzione, pagando un terzo di quella irrogata, così come previsto dagli articoli 16 e 17 del d.lgs. n. 472/1997.

Gli avvisi di accertamento dei tributi comunali dovrebbero, pertanto, essere integrati con l’espressa previsione di entrambe le possibilità.

Infine, si precisa che la riduzione delle sanzioni ad un quarto prevista dalle singole leggi d’imposta non può essere elevata ad un terzo attraverso l’introduzione con norma regolamentare dell’istituto dell’acquiescenza (articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997) e ciò perché la norma regolamentare comunale non può derogare *in peius* al sistema premiale previsto con legge ma solo *in melius*, anche in forza delle prescrizioni contenute nell’articolo 50, comma 1 della legge n. 449/1997.

La modifica introdotta ripropone numerosi quesiti sia sulla portata degli articolo 16 e 17 del d.lgs. 472/97 e sui termini della loro applicazione alle sanzioni per violazioni alle norme sui tributi locali.

Sino ad oggi, infatti, le evidenti lacune normative erano state superate dal fatto che l'importo della sanzione era sempre lo stesso, sia nel caso di definizione agevolata della sanzione (articoli 16 e 17 del d.lgs. 472/97) che nel caso di definizione agevolata dell'accertamento (d.lgs. 473/97, articolo 12, comma1, lettera c) per la Tosap, articolo 14 per l'Ici, articolo 12, comma 1, lettera d) per la Tarsu, articolo 12, comma 1, lettera b) per l'ICP).

Da una attenta lettura dei testi normativi si evince infatti che nella casistica di definizione agevolata prevista dall'articolo 17 - e a maggior ragione dall'articolo 16 - si determina la definizione agevolata esclusivamente con riferimento alla sanzione irrogata, in quanto la norma non prevede alcun obbligo del contestuale pagamento del tributo accertato e pone la condizione della non impugnazione della irrogazione della sanzione, ma non dell'accertamento del tributo, che quindi resta impugnabile.

Invece, nella casistica di definizione agevolata prevista dagli artt. 12 e 14 del d.lgs. 473/97 per Tosap, Tarsu, Icp e Ici è prevista la possibilità di riduzione della sanzione solo a fronte del contestuale pagamento sia del tributo accertato che della sanzione ridotta, con la conseguente rinuncia all'impugnazione sia dell'accertamento che dell'irrogazione della sanzione.

Il fatto che l'articolo 26, comma 3, dello stesso d.lgs. 472/93, l'articolo 16 del d.lgs. 473/97 e l'articolo 1, comma 161, della legge 296/2007 (Legge finanziaria 2008) richiamino l'applicazione dell'articolo 17 del d.lgs. 472/97, sia per gli aspetti procedurali che per quelli prescrittivi, non toglie che ci si trovi di fronte a due istituti di definizione agevolata, di portata diversa. Non appare pertanto corretto estendere ad ambedue gli istituti le modifiche introdotte con specifico riferimento ad uno di essi.

Si ritiene tuttavia che, come è avvenuto per i tributi erariali con le modifiche introdotte al d.lgs. 218/97, anche per i tributi locali sia necessaria una modifica normativa che definisca chiaramente le diverse tipologie di definizione agevolata e le relative riduzioni della misura della sanzione, valutando l'opportunità di uniformare i sistemi premiali dei tributi comunali a quelli erariali, anche alla luce dei principi enunciati nell'articolo 3, comma 133, della legge n. 662 del 1996 (legge finanziaria per il 2007) che indicano l'esigenza di una "uniformità di disciplina per violazioni identiche anche se riferite a tributi diversi".

Roma, 31 gennaio 2011