

Le novità nello schema di decreto legislativo in attuazione della delega fiscale 111/2023

Tributi locali, sanzioni ridotte

Penalità standard. Del 100% per l'omessa dichiarazione

Pagina a cura
di **SERGIO TROVATO**

Dal prossimo anno sanzioni fisse e ridotte per le violazioni commesse in materia di tributi locali. Per le omesse dichiarazioni e le dichiarazioni infedeli non ci sarà più la scelta discrezionale del funzionario responsabile dell'amministrazione locale tra il minimo e il massimo. La sanzione è fissa e verrà applicata nella misura del 100 per cento per le omesse dichiarazioni e del 40 per cento per quelle infedeli. Lo prevede l'articolo 12 dello schema di decreto legislativo, di prossima emanazione, in attuazione ai principi contenuti nella legge delega fiscale 111/2023.

Pertanto, con la riforma del fisco locale saranno previste penalità meno pesanti per omessa dichiarazione e dichiarazione infedele, con abolizione dell'attuale forbice tra minimo e massimo. Per semplificare l'attività di accertamento, il legislatore abolisce l'opzione tra sanzione minima e massima rapportata alla condotta del contribuente. Il funzionario responsabile irrogherà una sanzione standard del 100 per cento (anziché dal 100 al 200), in caso di omessa dichiarazione, e del 40 per cento (anziché dal 50 al 100) per dichiarazione infedele.

Queste nuove disposizioni sono in linea con le misure già adottate con la legge di riforma delle sanzioni tributarie, che hanno comportato la riduzione di quella per omesso, tardivo o parziale versamento dei tributi. L'articolo 2 del decreto legislativo 87/2024, infatti, ha modificato l'articolo 13 del decreto legislativo 471/1997 che prevede la sanzione tipica, applicabile a tutti i tributi, per gli omessi, tardivi o parziali versamenti. La sanzione è stata ridotta dal 30 al 25%. Allo stesso tempo è abbattuta alla metà, quindi al 12,5%, la penalità per i pagamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza. Prima della modifica era dovuta nella misura del 15%. La soluzione più conveniente

è quella di versare con un ritardo non superiore a 15 giorni. In questo caso la sanzione è ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Quindi, occorre pagare lo 0,833%, vale a dire un quindicesimo del 12,5%, anziché l'1% come in passato.

Le nuove regole hanno decorrenza, per espressa previsione dell'articolo 5 dello stesso decreto delegato, dal 1 settembre scorso. L'articolo 5 esclude qualsiasi forma di retroattività, atteso che prevede che le modifiche contenute negli articoli 2, 3 e 4 decorrano dalla data suindicata. Per esempio, non possono fruire della sanzione ridotta i soggetti che si sono resi responsabili delle violazioni in sede di versamento dell'acconto Imu del mese di giugno 2024, mentre possono beneficiarne coloro che non hanno versato o hanno versato in ritardo in sede di saldo.

Reiterazione delle violazioni e cumulo delle sanzioni. Il decreto legislativo 87/2024 ha modificato anche la disciplina del cumulo giuridico delle sanzioni.

La vecchia disciplina deve essere applicata per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024.

La Cassazione, con l'ordinanza 27022/2023, ha ribadito che il contribuente non può essere assoggettato ripetutamente al pagamento della sanzione se non ha presentato la dichiarazione Imu per più annualità. La violazione si ripete ogni anno per la mancata denuncia, ma il giudice tributario non può ritenere corretta l'applicazione del cumulo materiale delle sanzioni. Va contestata un'unica sanzione, aumentata dalla metà al triplo. Per i giudici di legittimità, l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae, "fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione". Le omesse dichiarazioni

per gli anni successivi integrano autonome violazioni, ma "per esse trova applicazione il principio di favore del cumulo giuridico".

Tuttavia, per le irregolarità commesse dal 1 settembre scorso gli enti locali non sono più tenuti a fare riferimento al cumulo giuridico, in quanto va irrogata una sanzione per ogni singola annualità (cumulo materiale).

Va ricordato che le violazioni fiscali non hanno natura istantanea e non si esauriscono con il mancato rispetto del primo adempimento imposto dalla legge.

L'obbligo di denunciare l'inizio del possesso di un immobile per il pagamento dell'imposta municipale non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore. In presenza di una dichiarazione omessa, incompleta o infedele, l'obbligo di presentarla o di rettificarla si rinnova di anno in anno, con la conseguenza che la violazione dell'obbligo va sanzionata anche per gli anni successivi al primo. In tema di sanzioni amministrative per le violazioni tributarie si applica il principio della continuazione, sancito dall'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997.

L'articolo 16 del decreto legislativo 473/1997 dispone l'estensione della suddetta norma alle violazioni in materia di tributi locali. Va precisato che si fa ricorso al cumulo giuridico, con irrogazione di un'unica sanzione, solo se più favorevole al contribuente rispetto al cumulo materiale (una sanzione per ogni violazione). Inoltre, bisogna evidenziare che i contribuenti possono beneficiare del cumulo giuridico solo se si accede alla tesi che le violazioni si ripetono per ogni annualità, perché vi è autonomia dei singoli periodi d'imposta. E la sanzione fiscale non va contestata una sola volta, perché la violazione si ripete nel corso del tempo.

La violazione perdura fino a quando il contribuente non la regolarizza presentando la denuncia al comune sul cui territorio è ubicato l'immobile. Anche se la legge prevede un uni-



co obbligo a carico del possessore dell'immobile, questo non comporta che incorra, in caso di inadempimento, in una sola violazione e in una sola sanzione. Ma quando un contribuente commette violazioni della stessa indole in diversi periodi d'imposta, deve essere irrogata un'unica sanzione e non già una sanzione per ogni annualità, fino alla data prevista dalla legge di riforma.

Nel caso in cui violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, deve essere contestata la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Ex lege, se l'ente impositore non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente per tutti gli anni d'imposta, è tenuto a determinare la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni precedenti. In caso contrario, il giudice che prende cognizione dell'ultimo atto è tenuto a ricalcolare la sanzione dovuta

o a intimare questo adempimento all'ente impositore.

Obblighi dichiarativi e sanzioni. In effetti, in presenza di una dichiarazione incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di rettificarla o di presentarla si rinnova di anno in anno, con la conseguenza che la violazione dell'obbligo va sanzionata anche per gli anni successivi al primo. Il contribuente è tenuto a denunciare le variazioni intervenute dopo la presentazione della dichiarazione originaria. E' necessario che il contribuente presenti anche le denunce di variazione. Se prodotte in ritardo non possono mai avere effetto retroattivo. In particolare, anche la riduzione della superficie dell'immobile, per pagare un importo minore a titolo di tassa sui rifiuti, deve essere dichiarata tempestivamente. Del resto, solo dopo la presentazione della dichiarazione l'amministrazione comunale può accertare e valutare la fondatezza delle richieste avanza-

te dall'interessato.

Dunque, se un contribuente non presenta all'ente locale la dichiarazione Tari, Imu o relativa ad altri tributi locali, commette più violazioni. Le violazioni si ripetono per ogni annualità, e dalla data sopra indicata deve essere assoggettato al pagamento di una sanzione per ogni annualità. La commissione tributaria regionale di Roma, quinta sezione, con la sentenza 1303/2020, ha chiarito che l'omessa denuncia integra un illecito che si rinnova per ogni annualità pretermessa. Fino alla data di decorrenza della modifica normativa che stabilisce una sanzione fissa, il contribuente recidivo è penalizzato. Può essere contestata la sanzione nella misura massima del 200 per cento. La violazione dell'obbligo non può essere sanata con l'invio di altre comunicazioni o con altri adempimenti. La sanzione va comminata nella misura massima per la reiterata omissione.

— © Riproduzione riservata —

Sanzioni fisse per i tributi locali

Riferimenti normativi	Articolo 12 schema di decreto legislativo di riforma del fisco locale; Articolo 3 decreto legislativo 87/2024; Articoli 14 e 16 decreto legislativo 473/1997; articolo 12 decreto legislativo 472/1997
Omessa dichiarazione, dichiarazione infedele, omesso versamento	Il contribuente commette una violazione per ogni singola annualità
Nuova sanzione omessa dichiarazione	100% del tributo dovuto
Nuova sanzione dichiarazione infedele	40% del tributo dovuto
La violazione perdura fino a quando il contribuente non la regolarizza	Presentando la dichiarazione all'ente sul cui territorio è ubicato l'immobile
Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi si applica	Una sanzione per ogni annualità, e non più un'unica sanzione base aumentata dalla metà al triplo, per le violazioni commesse dal 1 settembre 2024
Il cumulo giuridico delle sanzioni non si applica	Ai tributi locali, dal 1° settembre 2024
Prima del 1° settembre 2024 si fa ricorso al cumulo giuridico, con irrogazione di un'unica sanzione	Solo se più favorevole al contribuente rispetto al cumulo materiale (una sanzione per ogni violazione)