

Diritti camerali: le novità in materia di sanzioni per tardivo o omesso versamento, ravvedimento operoso, contenzioso, sospensione dei pagamenti e rateizzazione

di Danilo Sciuto

Pubblicato il 5 agosto 2005

Negli ultimi anni il diritto annuale dovuto alle CCIAA è stato oggetto di numerosi interventi legislativi, a seguito dei quali ha acquisito una propria autonoma collocazione all'interno del nostro sistema tributario

Negli ultimi anni il **diritto annuale dovuto alle Camere di commercio**, industria, artigianato e agricoltura (meglio note con l'acronimo CCIAA) è stato oggetto di numerosi interventi legislativi, a seguito dei quali ha acquisito una propria autonoma collocazione all'interno del nostro sistema tributario.

Da ultimo, con D.M. 27 gennaio 2005 n. 54, sono state definite le modalità di applicazione del regime delle sanzioni amministrative tributarie con riferimento alle ipotesi di omesso o tardivo versamento del diritto annuale, con espresso richiamo alle norme di cui al D. Lgs. n. 472/1997, prevedendo, altresì, l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso.

Con la Circolare 20 giugno 2005 n. 3587/C, il Ministero delle Attività produttive ha fornito i necessari chiarimenti circa le disposizioni di cui al su citato D.M. 54/2005.

Con questo intervento ci si propone di riassumerne schematicamente i contenuti essenziali.

Soggetto responsabile della violazione

Si tratta del soggetto identificabile come autore materiale della violazione ed al quale viene irrogata la sanzione. In particolare, esso sarà:

- nel caso di impresa individuale, il titolare dell'impresa medesima;
- nel caso di società di persone, i soci amministratori;
- nel caso di società di capitali, la stessa società;
- nel caso di società liquidate o cessate, il liquidatore (tenendo conto dei termini di

decadenza e di prescrizione).

Nozione di tardivo e omesso versamento

È considerato “tardivo” il pagamento del diritto camerale effettuato entro 30 giorni dalla scadenza del termine ordinario di versamento.

Si parla, invece, di “omesso” pagamento nelle seguenti ipotesi di:

- versamento non effettuato;
- versamento effettuato solo in parte, limitatamente all'importo non versato;
- versamento effettuato con un ritardo superiore a 30 giorni rispetto ai termini ordinari.

Non si considera omesso il versamento eseguito, nel rispetto del termine, a favore di una CCIAA incompetente per territorio.

Per la corretta applicazione del regime sanzionatorio, diventa, dunque, indispensabile individuare quale sia la scadenza ordinaria di versamento, vale a dire il termine iniziale dal quale decorre il computo dei giorni necessario per stabilire se trattasi di tardività (qualora il pagamento avvenga entro i 30 giorni da tale termine) ovvero di omissione di pagamento (se questo avviene oltre i 30 giorni da tale termine).

In proposito si precisa che:

- per i soggetti che si sono iscritti nel Registro delle imprese nel corso del 2005, il versamento deve essere effettuato entro 30 giorni dalla presentazione della domanda di iscrizione o di annotazione presso la CCIAA;
- per i soggetti che risultano già iscritti in anni precedenti, il termine per il versamento del diritto annuale coincide con quello di versamento del primo acconto delle imposte sui redditi, e quindi:
 - entro il 20 giugno 2005, senza alcuna maggiorazione;
 - entro il 20 luglio 2005, con maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Come detto in premessa, il D.M. 54/2005, all'art. 6, stabilisce che se la violazione non è ancora stata constatata, è possibile effettuare il ravvedimento operoso, mediante riduzione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. n. 472/1997.

Sull'argomento si ritornerà nel prosieguo della trattazione; tuttavia, è opportuno sottolineare fin d'ora che, nell'interpretazione data dal Ministero con la circolare 3587/C/2005, il pagamento della maggiorazione dello 0,40% è alternativo al c.d. ravvedimento breve. Ne consegue che, per la maggior parte dei soggetti, “la data del 20 giugno rappresenta (...) il termine dal quale far partire la decorrenza ai fini sia della definizione di omessi o tardivi versamenti sia ai fini del

ravvedimento operoso (...)"

Ne è un'ulteriore conferma l'affermazione contenuta nella circolare in commento, secondo cui "decorso il termine entro il quale è possibile versare il diritto annuale maggiorato dello 0,40% (20 luglio per la maggior parte dei contribuenti), l'impresa può ricorrere esclusivamente al c.d. ravvedimento lungo".

Stando a tale interpretazione del Ministero delle Attività produttive, è abbastanza evidente che, laddove si provvedesse al pagamento del diritto entro il trentesimo giorno successivo a quello "ordinariamente" previsto (cioè in una data compresa tra il 20 giugno ed il 20 luglio, per la maggior parte dei soggetti), è più conveniente ricorrere alla maggiorazione delle somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, piuttosto che avvalersi del ravvedimento breve.

Violazioni sanzionate e violazioni formali

Ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.M. 54/2005, sono sanzionate le seguenti violazioni:

- tardivo o omesso versamento del diritto camerale;
- maggiore ammontare del diritto annuale, sulla base delle risultanze delle dichiarazioni annuali Irap che vengono comunicate annualmente dall'Agenzia delle Entrate all'Unione italiana delle Camere di commercio.

Le sanzioni sono irrogate dalla CCIAA competente per territorio.

La circolare 3587/C/2005 precisa che non sono sanzionabili le violazioni c.d. formali, quali, ad esempio, l'errata indicazione del codice tributo camerale, e/o del codice fiscale e/o della sigla della provincia e/o dell'anno di competenza.

Le sanzioni

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 54/2005, la misura della sanzione amministrativa è compresa tra il 10% e il 100% dell'ammontare del diritto dovuto.

Nei casi di **tardivo versamento**, la sanzione è stabilita nella misura del **10%**.

Nei casi di **omesso versamento**, la sanzione va **dal 30% al 100%**, tenendo altresì conto dei criteri di determinazione della sanzione previsti dall'art. 7 del D. Lgs. n. 472/1997, vale a dire:

- della gravità della violazione, desunta anche dalla condotta del trasgressore;
- dell'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze;
- della sua personalità, valutata anche in relazione ai suoi precedenti fiscali;

- delle condizioni economiche e sociali.

Concorso di violazioni e continuazione

Non si applicano i commi 1, 2 e 3 dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997, in materia di concorso tra tributi diversi.

Hanno invece rilevanza i successivi commi 5, 6 e 7 in base ai quali:

- **comma 5:** Quando le violazioni vengono commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.
- **comma 6:** Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.
- **comma 7:** La sanzione non può comunque essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

Il ravvedimento operoso

Ai sensi dell'art. 6 del DM n. 54/2005, le irregolarità di versamento commesse (cioè il ritardato e l'omesso versamento) se la violazione non è ancora stata constatata, possono essere sanate spontaneamente dall'interessato mediante il c.d. ravvedimento operoso, con il pagamento del diritto, degli interessi conteggiati applicando il tasso legale di interesse (attualmente il 2,50%) con maturazione giorno per giorno e beneficiando della riduzione della sanzione amministrativa.

Per effetto del ravvedimento operoso, la sanzione è ridotta ad:

- un ottavo, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza del termine ordinario di versamento (c.d. ravvedimento breve);
- un quinto, se il pagamento viene eseguito entro un anno dalla scadenza del termine ordinario di versamento (c.d. ravvedimento lungo).

La sanzione cui fare riferimento per determinare la relativa riduzione è, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del DM 54/2005, quella prevista per l'omesso versamento (dal 30% al 100%), anche se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza del termine e quindi anche quando ricorre l'ipotesi di "tardivo versamento".

La circolare 3587/C/2005, ha poi chiarito che, analogamente a quanto disposto dall'art. 13 comma 1 del DLgs. n. 472/1997, la riduzione della sanzione va operata sulla misura minima della sanzione (cioè il 30%), ma a condizione che la violazione sia stata commessa dopo il 4 maggio 2005 (giorno di entrata in vigore del DM 54/2005).

Per le violazioni commesse prima di tale data, invece, continua ad applicarsi la disciplina previgente contenuta nell'art. 18 comma 3 della Legge n. 580/1993, in base alla quale la diminuzione della sanzione va operata sulla misura del 10%.

Pertanto, volendo riepilogare:

- se la violazione è stata commessa dopo il 4 maggio 2005, il ravvedimento può avvenire mediante il versamento di una sanzione ridotta pari al:
 - 3,75% (un ottavo del 30%), nell'ipotesi di ravvedimento breve;
 - 6% (un quinto del 30%), nell'ipotesi di ravvedimento lungo.
- se la violazione è stata commessa prima del 4 maggio 2005, il ravvedimento può avvenire mediante il versamento di una sanzione ridotta pari al:
 - 1,25% (un ottavo del 10%), nell'ipotesi di ravvedimento breve;
 - 2% (un quinto del 10%), nell'ipotesi di ravvedimento lungo.

Ravvedimento per il 2001 e il 2002

Con riferimento alle violazioni, non constatate, relative all'omesso versamento del diritto annuale di competenza degli anni 2001 e 2002, nonostante i termini per la regolarizzazione fossero già scaduti, il decreto n. 54/2005 ha, tuttavia, concesso la possibilità del ravvedimento, con la sanzione ridotta a 1/5 della sanzione minima del 30% (e, quindi, con la sanzione del 6%), da concludersi entro il 20 luglio 2005 (art. 6, comma 2). Ciò in considerazione del fatto che, circa le violazioni per tardivo o omesso versamento relative alle annualità succitate, la maggior parte delle Camere non avevano provveduto ad attivare la procedura sanzionatoria mancando proprio il regolamento d'attuazione in esame.

Come si perfeziona il ravvedimento

Ai sensi del comma 4 dell'art. 6 del DM 54/2005, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione "contestuale" (vale a dire, come precisato dalla circolare 3587/C/2005, mediante un unico modello F24 e nel medesimo giorno) del versamento di quanto dovuto per diritto annuale, interessi legali e sanzioni.

I codici tributo che devono essere indicati sul modello F24 sono i seguenti:

Codice tributo	Importo oggetto di versamento
3850	Tributo
3851	Interessi
3852	Sanzione

Tali codici devono essere esposti nella sezione “ICI ed altri tributi locali”, indicando quale anno di riferimento il periodo d’imposta cui si riferisce il versamento (es. 2005, se si sta sanando una violazione dell’anno in corso). Nello spazio relativo al “Codice ente/codice comune” deve essere indicata la sigla della Provincia in cui ha sede la CCIAA destinataria del versamento.

Trascorso un anno dalla scadenza prevista per il pagamento, non è più possibile effettuare il ravvedimento operoso e, quindi, si dovrà versare il solo diritto (senza la maggiorazione dello 0,40%). La sanzione sarà successivamente irrogata dalla Camera di Commercio competente per territorio.

Irrogazione della sanzione

L’art. 8 del nuovo regolamento determina in capo alla Camera di Commercio diverse possibilità di scelta circa la procedura da adottare.

Le sanzioni in materia di diritto annuale sono, infatti, irrogate dalla Camera di Commercio competente per territorio, secondo le modalità stabilite dagli artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 472/1997, e successive modificazioni ed integrazioni, nei casi di tardivo od omesso versamento nelle misure stabilite dalla legge.

In particolare, l’art. 16 disciplina il procedimento di contestazione e irrogazione della sanzione da parte dell’ufficio competente all’accertamento del tributo.

In tal caso, la Camera di Commercio notifica all’interessato un “atto di contestazione” con tutte le indicazioni previste dalla legge (fatti attribuiti, norme applicate, criteri seguiti per la determinazione della sanzione, etc.). Ricevuta la notifica dell’atto di contestazione, l’autore delle violazioni e i soggetti obbligati in solido possono – entro 60 giorni dalla notificazione – definire la controversia con il pagamento della sanzione in maniera ridotta, ovvero proporre deduzioni difensive davanti all’ufficio o all’Ente che ha emanato l’atto.

L’art. 17, D.Lgs. n. 472/1997 consente, inoltre, alle Camere di Commercio di continuare ad operare attraverso la procedura dell’immediata iscrizione a ruolo delle sanzioni dovute.

In sostanza, due sono le possibili procedure che le Camere di Commercio possono seguire:

- a) irrogazione immediata della sanzione;
- b) immediata iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Tutela giurisdizionale ed esecuzione delle sanzioni

Ai sensi dell'art. 9 del DM 54/2005, il provvedimento di irrogazione della sanzione può essere impugnato dinanzi alle Commissioni tributarie entro 60 giorni dalla notifica dello stesso.

La Commissione tributaria può sospendere l'esecuzione delle sanzioni applicando le disposizioni dell'art. 47 del D. Lgs. n. 546/1992.

Se, in seguito alla sentenza di primo o di secondo grado, la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, la CCIAA deve provvedere al rimborso, entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza.

Decadenza e prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione

L'atto di irrogazione delle sanzioni deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, pena la decadenza.

Il diritto alla riscossione della sanzione si prescrive nel termine di cinque anni a decorrere dalla data di notificazione dell'atto di irrogazione.

L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione.

Sospensione dei pagamenti e compensazione

Se l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti della Camera di Commercio competente per territorio, questa ha facoltà di sospendere il pagamento di quanto dovuto se è stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, anche se non definitivo.

Il provvedimento di sospensione deve essere notificato all'autore della violazione o ai soggetti obbligati in solido entro 30 giorni dalla data del provvedimento stesso.

La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o dalla decisione della commissione tributaria.

La sospensione del pagamento è revocata, qualora intervenga la riscossione della somma risultante dall'atto di contestazione o di irrogazione oppure viene adeguata, qualora una decisione della commissione tributaria determini in misura diversa l'importo dovuto.

In presenza di un provvedimento definitivo, la Camera di Commercio pronuncia la compensazione del debito e ne dà notizia all'autore della violazione o ai soggetti obbligati in solido entro 30 giorni dalla data del provvedimento stesso.

Possibilità di rateizzazione

Il pagamento di quanto dovuto a titolo di diritto annuale, sanzioni e interessi, a richiesta dell'interessato da inoltrare presso la CCIAA competente, può essere rateizzato fino ad un massimo di 10 rate mensili.

Nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore:

- decade dal beneficio;
- deve provvedere al pagamento del debito residuo entro 30 giorni dalla scadenza della rata non adempiuta.

Relativamente alle somme per le quali viene richiesto il pagamento dilazionato, sono dovuti interessi nella misura del 4%.

In ogni caso il debito residuo può essere estinto in un'unica soluzione in qualsiasi momento.

Cessione di azienda

L'art. 7 del DM n. 54/2005 disciplina l'ipotesi di cessione d'azienda (o di ramo di azienda), prevedendo la responsabilità solidale del cessionario, entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto di cessione, con il cedente per il pagamento:

- del diritto camerale e delle sanzioni riferite alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti;
- delle sanzioni già irrogate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

È garantito al cessionario il beneficio della preventiva escussione del cedente, il che impone all'ufficio della Camera di commercio di procedere innanzitutto in via esecutiva nei confronti del cedente; successivamente, il credito può essere fatto valere nei confronti del cessionario.

L'obbligazione del cessionario è, in ogni caso, limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, agli atti della CCIAA competente per territorio. Pertanto, su richiesta dell'interessato, la CCIAA è tenuta a rilasciare un certificato attestante l'esistenza di eventuali debiti a qualsiasi titolo, di contestazioni in corso o già definite, per le quali i debiti non sono stati soddisfatti.

Il certificato con esito negativo, o rilasciato oltre 40 giorni dalla richiesta, ha pieno effetto liberatorio nei confronti del cessionario.

In ordine a detto termine di 40 giorni, la circolare 3587/C/2005 chiarisce che “lo stesso decorre dalla data in cui la richiesta perviene all’ufficio camerale, mentre il termine finale si identifica con il giorno di ritiro del certificato presso lo sportello dello stesso ufficio ovvero con quello di spedizione mediante lettera raccomandata A.R.”.

a cura di **Maria Antonietta Chiavaro**

agosto 2005

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

