

**LE SANZIONI AMMINISTRATIVE E IL
RAVVEDIMENTO OPEROSO PER IL RITARDATO OD
OMESSO PAGAMENTO DEL DIRITTO ANNUALE
DOVUTO ALLA CAMERA DI COMMERCIO**

**Le modalità di applicazione delle disposizioni fissate
dal D.I. n. 54 del 2005.**

di Claudio Venturi

Sommario:

1. Normativa di riferimento. - 2. Il diritto annuale: un nuovo tributo. - 3. I principi generali dettati dal D. Lgs. n. 472 del 1997. - 3.1. Il ravvedimento e le condizioni richieste. - 3.1.1. Le modifiche apportate all'art. 13 dal D.L. n. 185/2008. - 3.1.2. Le modifiche apportate dall'art. 1, comma 20 della Legge n. 220/2010. - 3.1.3. Le modifiche introdotte dal D.L. n. 98 del 2011 - Introduzione del ravvedimento "sprint" o "mini". - 3.1.4. Le modifiche apportate dall'art. 1, comma 637, della legge di stabilità 2015. - 3.1.5. L'applicazione del nuovo articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997. - 3.1.6. Applicabilità al diritto annuale. - 3.2. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni. - 3.2.1. Notifica dell'atto di contestazione. - 3.2.2. Irrogazione immediata della sanzione. - 3.2.3. Definizione agevolata e pagamento in misura ridotta. - 3.3. I ricorsi. - 3.3.1. La competenza in materia di ricorsi. - 3.3.2. Oggetto del ricorso e atti impugnabili. - 3.3.3. Termini per la proposizione del ricorso. - 4. La disciplina dettata dal D.I. n. 54 del 2005. - 4.1. Premessa. - 4.2. I termini di pagamento e le violazioni in materia di diritto annuale. - 4.2.1. I termini di pagamento del diritto annuale. - 4.2.2. Le violazioni in materia di diritto annuale. - 4.3. Il soggetto responsabile della violazione. - 4.4. La misura della sanzione e i criteri per la sua determinazione. - 4.5. Concorso di violazioni e continuazione. - 4.6. Lo scambio di informazioni con l'Agenzia delle entrate. - 4.6.1. Le disposizioni dettate dal D.M. n. 359 del 2001. - 4.6.2. Le disposizioni dettate dal D.I. n. 54 del 2005. - 4.7. Il ravvedimento. - 4.7.1. Premessa. - 4.7.2. Termini per il ravvedimento. - 4.7.3. Gli interessi moratori. - 4.7.4. Le modalità dettate dal D.I. n. 54 del 2005. - 4.8. Cessione di azienda. - 4.9. Procedimento di irrogazione della sanzione. - 4.10. Le modalità di versamento. - 4.11. La riscossione della sanzione. Rateizzazione dei versamenti. - 4.12. La competenza in materia di ricorsi. 4.13. Decadenza e prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione. - 4.14. Sospensione dei pagamenti e compensazione. - 4.15. Disposizioni transitorie e finali. - 4.16. Il riesame in autotutela.

1. Normativa di riferimento

- **D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546:** Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.
(Pubblicata nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 9 del 13 gennaio 1993)
- **Legge 29 dicembre 1993, n. 580:** Riordinamento delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura. **Art. 18**
(Pubblicata nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 7 del 11 gennaio 1994)
- **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472:** Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.
(Pubblicato nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 5 del 8 gennaio 1998)
- **D.M. 11 maggio 2001, n. 359:** Regolamento per l'attuazione dell'articolo 17 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, in materia di accertamento, riscossione e liquidazione del diritto annuale versato dalle imprese in favore delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura
(Pubblicato nella G.U. n. 229 del 2 ottobre 2001)
- **Legge 27 dicembre 2002, n. 289:** Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003). **Art. 13**
(Pubblicato nel Suppl. Ord. alla G.U. n. 305 del 31 dicembre 2002)
- **D.L. 24 dicembre 2002, n. 282:** Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità.
Art. 5 quater
(Pubblicato nella G.U. n. 301 del 24 dicembre 2002 e convertito, con modificazioni, nella legge 21 febbraio 2003, n. 27 – Suppl. Ord. Alla G.U. n. 44 del 22 febbraio 2003)
- **Agenzia delle Entrate – Risoluzione n. 15/E del 23 maggio 2003 –** Istituzione dei codici tributo per il versamento degli interessi e delle sanzioni relative al diritto annuale determinato ai sensi dell'art. 18 della legge n. 580/1993. Istituzione del codice tributo per il versamento delle somme dovute a titolo di condono dei diritti camerali ai sensi dell'articolo 5. quater del D.L. n. 282/2002.
- **Circolare del Ministero delle attività produttive n. 3567/C del 16 ottobre 2003** - Applicazione del principio del ravvedimento operoso al mancato versamento del diritto annuale in favore delle camere di commercio (articolo 13 del D. Lgs 18 dicembre 1997, n. 472)
- **Circolare del Ministero delle attività produttive n. 3568/C del 24 novembre 2003** - Chiarimenti in merito alla applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Ravvedimento operoso.
- **D.M. 27 gennaio 2005, n. 54:** Regolamento relativo all'applicazione delle sanzioni amministrative in caso di tardivo o omesso pagamento del diritto annuale da parte delle imprese a favore delle camere di commercio, emanato ai sensi dell'articolo 5-quater, comma 2, della legge 21 febbraio 2003, n. 27.
(Pubblicato nella G.U. n. 90 del 19 aprile 2005)
- **Circolare del Ministero delle attività produttive n. 3587/C del 20 giugno 2005** – Decreto 27 gennaio 2005, n. 54. Regolamento relativo alle sanzioni amministrative tributarie in riferimento al diritto annuale delle Camere di Commercio.
- **D.L. 29 novembre 2008, n. 185:** Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale. **Art. 16, comma 5.**
(Gazzetta Ufficiale n. 280 del 29 novembre 2008 – Supplemento Ordinario n. 263) - In vigore dal 29 novembre 2008.

Convertito, con modificazioni, dalla **legge 28 gennaio 2009, n. 2** (Suppl. Ord. n. 14 alla Gazzetta Ufficiale n. 22 del 28 gennaio 2009) – In vigore dal 29 gennaio 2009.

- **D.M. 4 dicembre 2009**: Modifica del saggio di interesse legale. (Gazzetta Ufficiale n. 291 del 15 dicembre 2009)

- **DECRETO 7 dicembre 2010**: Misura del saggio di interesse legale, con decorrenza dal 1° gennaio 2011. (Gazzetta Ufficiale n. 292 del 15 dicembre 2010)

- **LEGGE 13 dicembre 2010, n. 220**: Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011). **Art. 1, commi 18 – 22.**

- **D.M. 12 dicembre 2011**: Modifica del saggio di interesse legale. (Gazzetta Ufficiale n. 291 del 15 dicembre 2011)

- **D.M. 12 dicembre 2013**: Modifica del saggio di interesse legale, con decorrenza dal 1° gennaio 2014. (Gazzetta Ufficiale n. 292 del 13 dicembre 2013)

- **D.M. 11 dicembre 2014**: Modifica del saggio di interesse legale. (Gazzetta Ufficiale n. 290 del 15 dicembre 2014)

- **L. 23 dicembre 2014, n. 190**: Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015). **Art. 1, comma 637, lett. b).**

(Gazzetta Ufficiale n. 300 del 29 dicembre 2014 - Supplemento Ordinario n. 99) – **In vigore dal 1° gennaio 2015.**

- **Ministero dello Sviluppo Economico** - Direzione Generale per il Mercato, la Concorrenza, il Consumatore, la Vigilanza e la Normativa Tecnica - Divisione III - Sistema camerale - **Nota del 6 febbraio 2015, Prot. 0016919**: Art.1, comma 637, lett. b) della legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Ravvedimento operoso.

- **D.M. 11 dicembre 2015**: Modifica del saggio di interesse legale. (Gazzetta Ufficiale n. 291 del 15 dicembre 2015)

- **D.M. 7 dicembre 2016**: Modifica del saggio di interesse legale. (Gazzetta Ufficiale n. 291 del 14 dicembre 2016)

- **D.M. 13 dicembre 2017**: Modifica del saggio di interesse legale. (Gazzetta Ufficiale n. 292 del 15 dicembre 2017)

2. Il diritto annuale: un nuovo tributo

Per inquadrare il diritto annuale come “**tributo**” è necessario partire dalla disposizione dettata dall’art. 13, comma 3, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002 (finanziaria 2003), laddove si stabilisce che “*Ai fini delle disposizioni del presente articolo, si intendono tributi propri delle regioni, delle province e dei comuni i tributi la cui titolarità giuridica ed il cui gettito siano integralmente attribuiti ai predetti enti, con esclusione delle partecipazioni ed addizionali a tributi erariali, nonché delle mere attribuzioni ad enti territoriali del gettito, totale o parziale, di tributi erariali*”.

L’articolo 5-quater, comma 1, aggiunto dalla legge n. 27 del 21 febbraio 2003, di conversione del D.L. n. 282 del 24 dicembre 2002, ha esteso l’art. 13 della legge n. 289/2002 anche alle Camere di Commercio, con riferimento al diritto annuale, demandando ad un successivo decreto del Ministero delle attività produttive le modalità di attuazione.

Per effetto di ciò, il legislatore – dopo aver modificato il terzo periodo del comma 3 dell’art. 18 della legge n. 580 del 1993 ¹ - ha ritenuto applicabile alla fattispecie le disposizioni sanzionatorie contenute nel D. Lgs. n. 472 del 1997 riguardante la disciplina dell’irrogazione delle sanzioni in materia tributaria.

Che il diritto annuale sia da considerare un “tributo” è stato recentemente confermato anche dalle Sezioni unite civili della Corte di Cassazione, con la sentenza 13549 del 24 giugno 2005, che hanno escluso che il diritto camerale possa rientrare nella nozione di “tributo locale”, in quanto la legge riserva questa denominazione solo ai tributi amministrati dagli enti pubblici territoriali. Per questi enti, infatti, assume rilievo costitutivo il territorio, mentre la circoscrizione territoriale, nella quale le Camere di commercio operano, costituisce soltanto un limite di competenza.

Il diritto camerale, poi, non sarebbe riconducibile all’autonomia impositiva delle Camere di commercio, considerato che gli è attribuita solo la riscossione della prestazione patrimoniale.

Con il **decreto interministeriale del 27 gennaio 2005, n. 54**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 90 del 19 aprile 2005, sono state dettate, in linea con le disposizioni del D. Lgs. n. 472 del 1997, le modalità di applicazione delle sanzioni amministrative in materia di diritto annuale.

Fino al 3 maggio 2005, data di entrata in vigore del nuovo regolamento, sono state applicate le disposizioni dettate dal D. Lgs. n. 472 del 1997; a decorrere **dal 4 maggio 2005** devono essere applicate le specifiche disposizioni dettate dal nuovo regolamento.

L’emanazione di questo decreto ha prodotto un profondo mutamento nel sistema sanzionatorio del diritto annuale.

Per la prima volta trovano applicazione nel diritto annuale principi tipici delle sanzioni tributarie, quali: il *ravvedimento operoso* e il *favor rei*.

In luogo della previgente sovrattassa viene ora previsto il pagamento di una somma di denaro, il cui importo sarà determinato analizzando ogni singolo caso, sulla base della gravità della violazione e della condotta dell’interessato.

Le nuove norme – secondo quanto stabilito in via transitoria dell’art. 6, comma 2, del D.I. n. 54/2005 - verranno applicate anche alle violazioni concernenti i diritti dovuti per gli **anni 2001 e 2002**, che sono i primi due anni della riforma dettata in materia di diritto annuale dall’art. 17 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 ². Naturalmente, anche in questo caso, sarà possibile applicare la sanzione ridotta ad un quinto solo nel caso le violazioni non siano state constatate e per le stesse non sia iniziata una qualche ispezione o verifica.

Tanto premesso viene in seguito illustrata la procedura fissata dal D. Lgs. n. 472 del 1997 e le novità introdotte dal decreto interministeriale n. 54 del 2005 in merito all’applicazione delle sanzioni amministrative in caso di tardivo o omesso pagamento del nuovo tributo.

3. I principi generali dettati dal D. Lgs. n. 472 del 1997

¹ Ci riferiamo all’articolo 44, comma 1, della legge 12 dicembre 2002, n. 273, che si riporta:

“Art. 44. - (Modifica all’articolo 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580)

1. Al terzo periodo del comma 3 dell’articolo 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, come sostituito dall’articolo 17 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, le parole: “nel rispetto dei principi e del procedimento di cui alla legge 24 novembre 1981, n. 689” sono sostituite dalle seguenti: “secondo le disposizioni in materia di sanzioni amministrative di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”. “

² Vedi il punto 4.6.1.

Per quanto riguarda la sovrattassa per il ritardato od omesso pagamento del diritto annuale, l'articolo 18, comma 3, della legge 29 dicembre 1993, n. 580, così come da ultimo modificato dall'art. 44, comma 1, della legge 12 dicembre 2002, n. 273, stabilisce che, in caso di tardivo od omesso pagamento del diritto annuale si applicherà la sanzione amministrativa dal 10 al 100 per cento dell'ammontare del diritto dovuto, "**secondo le disposizioni in materia di sanzioni amministrative di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**".

Non si applicherà, quindi, la legge 689 del 1981, come previsto nella precedente versione del comma 3, ma i criteri dettati dal D. Lgs. n. 472 del 1997³, il quale detta disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Per applicare correttamente i criteri dettati dal D. Lgs. n. 472/1997 è necessario distinguere l'istituto del "ravvedimento", di iniziativa del trasgressore, dalla irrogazione vera e propria della "sanzione" da parte dell'Ufficio competente.

3.1. Il ravvedimento e le condizioni richieste

L'articolo 13, più volte modificato, del D. Lgs. n. 472/1997, disciplina, con previsione di carattere generale, l'istituto del "**ravvedimento**".

Tale istituto, in vigore dal 1° gennaio 1998, consente all'autore o agli autori della violazione ed ai soggetti solidalmente obbligati di rimuovere le violazioni commesse, beneficiando di riduzioni automatiche sulle misure minime delle sanzioni applicabili.

Le finalità del ravvedimento sono quelle di permettere all'autore ed ai soggetti solidalmente obbligati di **rimediare spontaneamente**, secondo modalità ed entro precisi limiti temporali, beneficiando così di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative previste.

Inizialmente, il ravvedimento era consentito ad una precisa condizione: **che la violazione non sia già stata constatata** e che comunque non fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, avessero avuto formale conoscenza. Poi, come vedremo più avanti, con la L. n. 190/2015 (Legge di stabilità 2015) **la procedura non è più preclusa al momento della eventuale notifica dell'avviso di accertamento**.

Il contribuente potrà, infatti, ravvedersi anche oltre il termine massimo per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e a prescindere dalla circostanza che la violazione stessa sia già stata constatata ossia che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, rispetto alle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

3.1.1. Le modifiche apportate all'articolo 13 dal D.L. n. 185/2008

L'**art.16, comma 5, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185**, recante "*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*", pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 280 del 29 novembre 2008 (in vigore dal 29

³ Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 (Suppl. Ord. alla G.U. n. 5 del 8 gennaio 1998).

novembre 2008), successivamente convertito, con modificazioni, dalla **legge 28 gennaio 2009, n. 2**, pubblicata sulla gazzetta Ufficiale n. 22 del 28 gennaio 2009, ha apportato modifiche all'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1992, **riducendo la misura delle sanzioni dovute per effettuare il ravvedimento operoso.**

Dal 29 novembre 2008, pertanto, per regolarizzare il versamento del diritto annuale, la sanzione (da indicare sul modello F24 con il codice tributo 3852) e' ridotta:

- **dal 3,75% al 2,50%** (ossia un dodicesimo della sanzione minima, pari al 30%) in caso di ravvedimento breve, possibile entro 30 giorni dalla violazione;
- **dal 6% al 3%** (ossia un decimo della sanzione minima, pari al 30%) in caso di ravvedimento lungo, possibile entro un anno dalla violazione.

Al fine di una migliore comprensione delle citate modifiche normative, nella tabella (Tavola n. 1) che segue si indica il nuovo ammontare delle sanzioni da versare per il perfezionamento del ravvedimento operoso.

Tabella n. 1

Articolo 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472	Misura precedente il decreto legge	Nuova misura
Lettera a) Versamento del tributo o dell'acconto non versato entro trenta giorni dalla data dell'omissione.	1/8 del minimo	1/12 del minimo
Lettera b) Regolarizzazione di errori e delle omissioni entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/5 del minimo	1/10 del minimo
Lettera c) Presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine	1/8 del minimo	1/12 del minimo

3.1.2. Le modifiche apportate all'articolo 1 comma 20, Legge n. 220/2010

Dopo l'aumento della misura degli interessi legali, che passa dal 1% al 1,5% (in vigore dal 1° gennaio 2011), **dal 1° febbraio 2011**, aumenta anche il costo del ravvedimento "breve" o "lungo", in caso di omessi o tardivi versamenti.

Lo prevede l'art. 1, comma 20, della **legge 13 dicembre 2010, n. 220** (legge di stabilità per il 2011).

Pertanto, a decorrere dal 1° febbraio 2011, la sanzione è ridotta:

- a) ad **un decimo** (prima era previsto un dodicesimo) del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- b) ad **un ottavo** (prima era previsto decimo) del minimo, 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 ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

- c) ad **un decimo** (*prima era previsto un dodicesimo*) del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo (*prima era previsto un dodicesimo*) del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Ne consegue che la sanzione del 30%, per tardivo o omesso versamento, passerà, per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, al **3%** per il ravvedimento "**breve**" (un decimo del 30%) e al **3,75%** (un ottavo del 30%) per il ravvedimento "**lungo**".

Anche in questo caso ritorna il dubbio se tutto questa vada o meno applicato nel caso di ravvedimento operoso in sede di diritto annuale.

Attendiamo delucidazioni da parte del Ministero dello Sviluppo Economico.

3.1.3. Le novità introdotte dal D.L. n. 98 del 2011 – Introduzione del ravvedimento "sprint" o "mini"

L'art. 23 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15. Luglio 2011, n. 111, ha introdotto una serie di novità in materia fiscale e previdenziale.

Tra le novità più importanti in materia fiscale, c'è l'introduzione di una nuova modalità di ravvedimento operoso, il cosiddetto "**ravvedimenti sprint**" o "**mini**".

Il nuovo comma 1, dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997, come, da ultimo modificato dall'art. 23 del D.L. n. 98/2011, convertito nella L. n. 111/2011 stabilisce che:

1) *Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è **soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato**, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.*

2) ***Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.***

Questo nuovo strumento consente al contribuente di regolarizzare spontaneamente errori o illeciti fiscali, versando una sanzione stabilita in misura ridotta e gli interessi, calcolati giorno per giorno sul tributo non pagato, al tasso legale che attualmente è dello 1,50 per cento.

Alle due tipologie di ravvedimento in vigore, il "*ravvedimento breve*" ed il "*ravvedimento lungo*", il legislatore ha, infatti, aggiunto un terzo ravvedimento, una nuova strada per regolarizzare i mancati versamenti. Si tratta di un ravvedimento operoso c.d. "**sprint**" o "**mini**".

Il D.L. n. 98/2011, convertito dalla L. n. 111/2011, ha istituito questo terzo tipo di ravvedimento, in base al quale la sanzione minima viene ridotta a 1/15 per ogni giorno di ritardo nel versamento, fino a 14 giorni.

Di conseguenza per ogni giorno di ritardo, fino al quattordicesimo, se la sanzione per l'omesso versamento è il 30%, si pagherà lo 0,2% di sanzione (ovvero 2,8% se si paga il quattordicesimo giorno).

Dal 15° al 30° giorno di ritardo, si torna a pagare la sanzione per il ravvedimento "breve".

Per regolarizzare l'omesso, insufficiente o tardivo versamento del diritto annuale **non è possibile usufruire del ravvedimento "sprint" o "mini"**. Tale istituto è stato, infatti, previsto solo se la sanzione amministrativa da irrogare è pari al 30% dell'importo non versato.

3.1.4. Le modifiche apportate all'articolo 1, comma 637, della legge di stabilità 2015

Il **comma 637, lett. b), dell'articolo 1, della L. 23 dicembre 2014, n. 190** (Legge di Stabilità 2015) effettua una vera e propria riforma dell'istituto del **ravvedimento operoso**, apportando rilevanti modifiche all'**articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**, legato alla regolarizzazione spontanea del contribuente.

A **partire dal 2015**, data di entrata in vigore delle norme contenute nella Legge di Stabilità, i contribuenti potranno sanare i mancati versamenti fiscali, **senza limiti di tempo**, con sanzioni sempre ridotte rispetto a quelle già in vigore.

La novità più significativa è, infatti, rappresentata dal fatto che, ai soli fini dei tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (quindi, anche per l'imposta di registro e le altre imposte indirette), **la procedura non è più preclusa al momento della notifica dell'avviso di accertamento**.

Il contribuente potrà, infatti, ravvedersi anche oltre il termine massimo per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e a prescindere dalla circostanza che la violazione stessa sia già stata constatata ossia che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, rispetto alle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Ma, entriamo nel dettaglio.

Le disposizioni recate dal **comma 637, lett. b)**, consentono all'autore della violazione ed ai soggetti solidalmente obbligati di rimuovere le violazioni commesse beneficiando di riduzioni automatiche sulle misure minime delle sanzioni applicabili, attraverso una **rimodulazione di tali riduzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni** al comportamento resipiscente.

Tale comportamento potrà essere posto in essere non più entro il termine massimo per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero *entro l'anno* dall'omissione o dall'errore, per le violazioni, ad esempio, in materia di imposta di registro) e potrà realizzarsi a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo ovviamente la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, all'articolo 13, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, dopo la lettera a), è inserita un'ulteriore disposizione (lett. **a-bis**) in base alla quale la sanzione è ridotta:

- 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 dall'omissione o dall'errore.

Inoltre, dopo l'attuale lettera b) del primo comma dell'articolo 13, sono inserite due disposizioni (lett. **b-bis** e **b-ter**) che prevedono, rispettivamente la riduzione della sanzione:

- ad "**un settimo del minimo**" 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 (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore) e

- ad un "**sesto del minimo**" 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 ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore.

Con il maxiemendamento proposto dal Governo è stata successivamente inserita una nuova disposizione (lett. **b-quater**) che prevede la riduzione della sanzione:

- ad "**un quinto del minimo**" se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale (Pvc), ai sensi dell'articolo 24 della L. n. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3 (*mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto, ecc.*), o 11, comma 5 (*omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale*), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

La stessa lettera b) del **comma 637**, con l'inserimento di due nuovi commi all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (commi **1-bis** e **1-ter**), prevede che le novità in materia di ravvedimento operoso recate dalla presente disposizione si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, comprese quelle relative alla eliminazione della preclusione secondo la quale l'istituto del ravvedimento può essere adottato **a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento**, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, **fatte salve**, in base a quanto espressamente previsto dalla nuova disposizione, le ipotesi in cui sia stato notificato un **atto di liquidazione o accertamento** relativo agli stessi tributi, comprese le comunicazioni di irregolarità di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Fino ad oggi il contribuente poteva ricorrere al ravvedimento operoso soltanto nel caso in cui, ai sensi del comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs n. 472/97, *la violazione non era già stata contestata e comunque non erano iniziati accessi, verifiche, ispezioni, o altre attività amministrative di accertamento* da parte del Fisco.

In pratica, il ravvedimento era possibile:

- **entro 14 giorni** dopo la scadenza mancata (ravvedimento “**sprint**” o “**mini**”): sanzione allo 0,2% per ogni giorno di ritardo,
- **entro 30 giorni** (ravvedimento “**breve**”): sanzione al 3%
- **entro un anno** (ravvedimento “**lungo**”): sanzione al 3,75%

Con le modifiche introdotte dalla L. n. 190/2014 (della Legge di Stabilità 2015) le cause ostative all'utilizzo del ravvedimento operoso vengono limitate al solo caso in cui al contribuente venga notificato un atto di liquidazione o un avviso di accertamento. In pratica, questo significa che un contribuente che ha ricevuto un "processo verbale di constatazione" (Pvc) a seguito di un'attività di ispezione e verifica da parte del Fisco potrà ancora usufruire del ravvedimento operoso per sanare la propria posizione.

A partire dal 2015, **le nuove sanzioni ridotte per il ravvedimento operoso** possono essere sintetizzate come riportato nelle tabelle che seguono.

Tabella n. 2

Termine	Decorrenza della regolarizzazione	Riduzione sanzione	Sanzione applicata
Entro 14 giorni	dal termine previsto per il versamento (ravvedimento “ sprint ”)		0,20% per ogni giorno di ritardo
Entro 30 giorni	dal termine previsto per il versamento (ravvedimento “ breve ”)	1/10 del minimo (30%)	3,00%
Entro un anno	entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa (ravvedimento “ lungo ”)	1/8 del minimo (30%)	3,75%

A questi si aggiungono **quattro nuove opzioni**:

Tabella n. 3

Termine	Decorrenza della regolarizzazione	Riduzione sanzione	Sanzione applicata
Entro 90 giorni	dal termine previsto per il versamento o dal termine di presentazione della dichiarazione periodica	1/9 del minimo (30%)	3,30%
Entro due anni	entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo a quello in cui la violazione è stata commessa	1/7 del minimo (30%)	4,20%
Oltre due anni	oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo a quello in cui la violazione è stata commessa	1/6 del minimo (30%)	5,00%
Dopo PVC	se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale (Pvc), ai sensi dell'articolo 24 della L. n. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3 (<i>mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto, ecc.</i>), o 11, comma 5 (<i>omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale</i>), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.	1/5 del minimo (30%)	6,00%

3.1.5. L'applicazione del nuovo articolo 13 del D. Lgs. n. 472/1997

In base alle modifiche apportate dalla L. n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015), ferma restando la possibilità di sistemare la violazione **entro i primi 14 giorni** dal termine per il versamento, applicando la sanzione dello **0,20% per ogni giorno di ritardo** (c.d. ravvedimento “**sprint**” o “**mini**”), la sanzione viene ridotta:

- a **1/10 del minimo** (3%) nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito **nel termine di 30 giorni** dalla data della sua commissione (c.d. ravvedimento “**breve**”, che resta confermato);
- a **1/9 del minimo** (3,30%), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall’omissione o dall’errore;
- a **1/8 del minimo** (3,75%), 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 in corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, **entro un anno** dall’omissione o dall’errore (c.d. ravvedimento “**lungo**”, che resta confermato);
- a **1/7 del minimo** (4,20%), 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, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, **entro due anni** dall’omissione o dall’errore;
- a **1/6 del minimo** (5%), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se 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, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, **oltre due anni** dall’omissione o dall’errore;
- **1/5 del minimo** (6%), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione con processo verbale di constatazione (PVC) salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3 (*mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto, ecc.*), o 11, comma 5 (*omessa installazione degli apparecchi per l’emissione dello scontrino fiscale*), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Al comma 2 dell’art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 si stabilisce poi che “*Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito **contestualmente**⁴ alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché **al pagamento degli interessi moratori** calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno*”.

Dunque, affinché si perfezioni la fattispecie del ravvedimento, è necessario che, entro i termini indicati sopra, avvenga il pagamento:

⁴ La circolare dell’Agenzia delle entrate, n. 180/E del 10 luglio 1997, ha chiarito che il ravvedimento si perfeziona allorché siano state eseguite tutte le incombenze previste dalla legge, ed ha ribadito che il termine “contestualmente”, che si rinviene nel comma 2 dell’articolo 13 del decreto legislativo n. 472/1997, non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento debbano avvenire nel “medesimo giorno” ma entro lo stesso limite temporale cioè un mese o un anno previsto dalla norma.

- a) **dell'imposta dovuta**;
- b) **degli interessi legali** (commisurati sull'imposta) maturati dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- c) **della sanzione prevista**.

In mancanza anche di uno solo dei citati pagamenti il ravvedimento non può operare.

3.1.6. Applicabilità al diritto annuale

L'istituto del "ravvedimento operoso", introdotto in via generale dall'**articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997**, consente al contribuente di sanare spontaneamente le violazioni commesse, quali le irregolarità di pagamento, mediante la corresponsione di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, a condizione che la violazione stessa non sia già stata accertata.

A seguito dell'emanazione del **Decreto interministeriale n. 54 del 27 gennaio 2005**, relativo alle sanzioni amministrative in materia di diritto annuale, la **sanzione minima** a cui far riferimento per applicare l'istituto del ravvedimento operoso, è del **30%**.

Dunque, il contribuente che, alle prescritte scadenze, non abbia versato il diritto o lo abbia versato in misura insufficiente, o lo abbia versato in ritardo, può ravvedersi, utilizzando il Modello F24, secondo le **due seguenti modalità**:

1) **RAVVEDIMENTO BREVE** – Da effettuarsi entro **30 GIORNI** dalla scadenza del termine di pagamento - versamento:

- a) del **diritto annuale dovuto** (cod. trib. 3850);
- b) della **sanzione** (cod. trib. 3852) del **3% calcolata sul diritto annuale non versato o versato in ritardo**;
- c) degli **interessi moratori** (cod. trib. 3851) calcolati al tasso legale annuo:
 - del 2,5% dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2013;
 - del 1% dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2014;
 - dello 0,5% dal 1° gennaio 2015.

2) **RAVVEDIMENTO LUNGO** – Da effettuarsi entro **UN ANNO** dalla scadenza del termine di pagamento / versamento:

- a) del **diritto annuale dovuto** (cod. trib. 3850);
- b) della **sanzione** (cod. trib. 3852) del **3,75% calcolata sul diritto annuale non versato o versato in ritardo**;
- c) degli **interessi moratori** (cod. trib. 3851) calcolati al tasso legale annuo:
 - del 2,5% dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2013;
 - del 1% dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2014;
 - dello 0,5% dal 1° gennaio 2015.

Cosa cambia dopo le novità introdotte dalla legge di stabilità 2015? Quali delle nuove opzioni previste dalla legge di stabilità 2015 possano essere ritenute applicabili al diritto annuale?

Vogliamo ricordare che il **Ministero dello Sviluppo Economico con Nota del 22 ottobre 2013, Prot. 0172574**, pubblicata a seguito dell'intervento dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 27/E del 2 agosto 2013, affrontò l'annoso dubbio inerente la misura delle sanzioni ridotte in caso di ravvedimento operoso breve e lungo.

Infatti, l'art. 6 del D.M. n. 54/2005, nello stabilire le regole per il ravvedimento operoso del diritto annuale, prendeva a riferimento la formulazione dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997 vigente a quell'epoca e indicava esplicitamente le

sanzioni, rispettivamente, di **un ottavo** e di **un quinto della misura minima**, considerando come misura minima quella del **30%** (quella, cioè prevista in caso di omesso versamento del diritto annuale ai sensi dell'art. 4, comma 3, D.I. n. 54/2005).

Considerato che, successivamente, la misura delle sanzioni in caso di ravvedimento operoso dei tributi erariali è stata ridotta rispettivamente a **un dodicesimo** e a **un decimo prima** (a decorrere dal 28 gennaio 2009) (*art. 16, comma 5, D.L. n. 185/2008, convertito dalla L. n. 2/2009*) e a **un decimo** e **un ottavo dopo** (a decorrere dal 1° febbraio 2011) (*art. 1, comma 20, della Legge n. 220/2010 – Legge di stabilità 2011*), ci si chiedeva se si dovesse tener conto di queste nuove misure anche per il ravvedimento del diritto annuale.

Per il Ministero, però, **per il ravvedimento operoso del diritto annuale, si devono continuare comunque ad applicare le vecchie regole** (un ottavo e un quinto della sanzione minima), in quanto le modifiche all'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997 **non hanno avuto un automatico effetto di modifica dell'art. 6 del D.M. n. 54/2005**.

La stessa posizione il Ministero l'aveva già espressa nella Nota n. 62417 del 30 dicembre 2008, a proposito delle modifiche disposte dal comma 5 dell'articolo 16 del D.L. n. 185/2008, convertito dalla L. n. 2/2009.

Stando a questa presa di posizione del Ministero, la domanda che ci eravamo posti (*quali delle nuove opzioni previste dalla legge di stabilità 2015 possano essere ritenute applicabili al diritto annuale*) ha già la sua risposta: **nessuna!** Il motivo è lo stesso: anche le nuove norme “*non hanno un effetto automatico di modifica dell'art. 6 del D.M. n. 54/2005*”.

Con **Nota del 6 febbraio 2015, Prot. n. 0016919**, il Ministero dello Sviluppo Economico ha confermato la linea sin qui tenuta con precedenti note n. 62417 del 30 dicembre 2008 e n. 172574 del 22 ottobre 2013 in merito all'applicabilità al diritto annuale delle modifiche già in precedenza intervenute in riferimento all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (ravvedimento operoso).

Nello specifico, il Ministero ricorda che la legge 23 dicembre 2014 n. 190 (Legge di Stabilità 2015), all'art. 1, lettera b), del comma 637, apporta modifiche alle lettere a) e b) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, introducendo rilevanti novità in materia di ravvedimento operoso; in particolare introduce le lettere *a-bis*, *b-bis*, *b-ter*) e *b-quater*.

Le lettere *b-bis*) e *b-ter*) si applicano, ai sensi del comma 1-bis introdotto dal medesimo comma 637, ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e quindi non risultano applicabili al diritto annuale.

Il Ministero prende invece posizione in merito alle lettere *a-bis*) e *b-quater*) chiarendo che le stesse non hanno un effetto automatico di modifica del comma 1, lettere a) e b) dell'art. 6 del D.M. n. 54/2005 (“*Regolamento relativo all'applicazione delle sanzioni amministrative in caso di tardivo o omesso pagamento del diritto annuale da parte delle imprese a favore delle Camere di commercio, emanato ai sensi dell'art. 5-quater, comma 2, della legge 21 febbraio 2003, n. 27*”).

Il citato regolamento disciplina la possibilità dell'impresa di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, definendo nel dettaglio le misure ridotte della sanzione applicabile alle stesse imprese in caso di ravvedimento.

3.2. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni

3.2.1. Notifica dell'atto di contestazione

L'articolo 16 del decreto in questione disciplina il procedimento di contestazione e irrogazione della sanzione da parte dell'ufficio competente all'accertamento del tributo.

Dall'ufficio viene notificato all'interessato un "**atto di contestazione**" con indicazione, a pena di nullità:

- a) dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate e dei criteri che sono stati seguiti per la determinazione della sanzione e della loro entità,
- b) dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

3.2.2. Irrogazione immediata della sanzione

In deroga alle previsioni dell'articolo 16, la sanzione correlata all'ammontare del tributo può essere **irrogata contestualmente all'avviso di accertamento** o di rettifica, senza previa contestazione (art. 17).

L'esclusione del contraddittorio anticipato si connette alle previsioni concernenti l'accertamento con adesione.

Anche in questo caso è ammessa la **definizione agevolata** prevista al 3° comma dell'art. 16 di cui si è parlato sopra.

3.2.3. Definizione agevolata e pagamento in misura ridotta

L'atto di contestazione deve inoltre contenere:

- a) l'invito al pagamento delle somme dovute entro il termine di 60 giorni dalla sua notificazione, con l'indicazione dei benefici spettanti (riduzione della sanzione, non applicabilità delle eventuali sanzioni accessorie),
- b) l'indicazione della possibilità di produrre, nello stesso termine di 60 giorni, deduzioni difensive, qualora non si ritenga di non dover accedere alla definizione agevolata,
- c) l'indicazione dell'autorità giudiziaria o amministrativa alla quale è possibile proporre l'impugnazione immediata.

Ricevuta la notifica dell'atto di contestazione, l'autore delle violazioni e i soggetti obbligati in solido, possono **entro 60 giorni dalla notificazione**:

- a) definire la controversia con il pagamento della sanzione in maniera ridotta, *ovvero*
- b) proporre deduzioni difensive davanti all'ufficio o all'Ente che ha emanato l'atto.

Il **pagamento della sanzione ridotta**, da effettuarsi entro 60 giorni dalla notificazione del provvedimento, è pari ad $\frac{1}{4}$ della sanzione indicata e comunque non inferiore ad $\frac{1}{4}$ dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (art. 16, comma 3).

3.3. I ricorsi

3.3.1. La competenza in materia di ricorsi

Nel caso gli obbligati non intendano definire la controversia, né presentare deduzioni l'atto di contestazione di considera "**provvedimento di**

irrogazione”, impugnabile con ricorso alle **commissioni tributarie** ovvero avanti all’ **autorità giudiziaria ordinaria**, nel caso il tributo non rientri nelle competenze delle commissioni tributarie (art. 18).

Secondo quanto stabilito al comma 1, dell’articolo 2, del D. Lgs. n. 546/1992, **appartengono alla giurisdizione tributaria:**

- a) tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali,
- b) il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché
- c) le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.

Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso che contiene l’intimazione ad adempiere l’obbligo risultante dal ruolo entro 5 anni, di cui all’art. 50, del D.P.R. n. 602/1973.

3.3.2. Oggetto del ricorso e atti impugnabili

A norma dell’art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l’avviso di accertamento del tributo;
- b) l’avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l’avviso di mora;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell’art. 2, comma 3;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l’autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

3.3.3. Termini per la proposizione del ricorso

Ai sensi dell’articolo 21 del decreto in questione, il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, **entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato**. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

4. La disciplina dettata dal D.I. n. 54 del 2005

4.1. Premessa

Sono passati quasi quindici mesi da quando il D.L. n. 282 del 2002, convertito nella legge n. 27 del 2003, ha previsto all’articolo 5-quater l’emanazione di un decreto che disciplinasse le modalità di applicazione delle sanzioni amministrative nel caso di tardivo od omesso pagamento del diritto annuale a favore della Camera di Commercio.

Con il **decreto interministeriale 27 gennaio 2005, n. 54**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 90 del 19 aprile 2005, sono state dettate, in attuazione delle disposizioni dettate dal decreto legislativo n. 472 del 1997, le modalità di applicazione delle disposizioni sulle sanzioni amministrative in materia di diritto annuale.

I punti salienti del decreto, a parere di chi scrive, possono essere così sintetizzati:

- 1) la precisazione delle accezioni “*versamento tardivo*” e “*versamento omesso*”;
- 2) la definizione del termine di decadenza e di prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione;
- 3) la misura della riduzione delle sanzioni nelle ipotesi di ravvedimento operoso, possibile qualora la violazione non sia stata ancora constatata;
- 4) la possibilità di ricorrere alle Commissioni tributarie, in caso di ricorso, da effettuarsi entro sessanta giorni dal provvedimento;
- 5) la fissazione della data di scadenza per il ravvedimento, con la sanzione ridotta ad un quinto, delle violazioni concernenti il diritto annuale relativo agli anni 2001 e 2002 al 20 luglio 2005;
- 6) la possibilità concessa alle singole Camere di Commercio di consentire alle imprese di effettuare il pagamento delle somme per i diritti camerale (sanzioni + interessi legali) in un massimo di dieci rate mensili.

A decorrere **dal 4 maggio 2004** (data di entrata in vigore del D.I. n. 54) devono pertanto applicarsi le specifiche disposizioni dettate dal nuovo regolamento, mentre in precedenza dovevano essere applicati i criteri e le modalità previste dal D. Lgs. n. 472 del 1997.

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

L'applicazione delle sanzioni in materia di diritto annuale viene attualmente regolata secondo le indicazioni fornite:

- dal **decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**;
- dal **decreto ministeriale 27 gennaio 2005, n. 54** e
- dal **Regolamento Camerale** adottato da ogni singola Camera di Commercio.

4.2. I termini di pagamento e le violazioni in materia di diritto annuale

4.2.1. I termini di pagamento del diritto annuale

Per quanto riguarda i termini del pagamento del diritto annuale è necessario far riferimento all'art. 8 del D.M. 11 maggio 2001, n. 359, nel quale si stabilisce che il diritto annuale deve essere versato **entro i termini di versamento del primo acconto delle imposte sui redditi**.

A tale proposito è necessario tener presente che con il D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, così come sostituito dall'art. 2 del D.L. 15 aprile 2002, n. 63, convertito nella legge 15 giugno 2002, n. 112, sono stati semplificati ed unificati i termini per i versamenti delle imposte sia per le persone fisiche che per le società.

All'art. 17 del citato D.P.R. n. 435/2001 si stabiliscono i seguenti principi:

1. Il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo

unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, compresa quella unificata, è **effettuato entro il 20 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa** ⁵.

2. Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, è effettuato **entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**.
3. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, **entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**.
4. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge, **il versamento è comunque effettuato entro il giorno 20 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso**.
5. I versamenti di cui sopra possono essere effettuati **entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti**, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

E' opportuno chiarire che vi è concordanza tra l'anno di riferimento del diritto annuale e l'anno di riferimento del primo acconto delle imposte, ciò consentirà alle imprese di versare il diritto annuale commisurato al fatturato dell'esercizio precedente.

Per la maggior parte delle imprese il **20 giugno** rappresenta il termine dal quale far partire la decorrenza ai fini sia della definizione di omesso o tardivo versamento sia ai fini del ravvedimento operoso, del quale si parlerà più avanti.

Si deve, infine, tener presente che nel caso di iscrizione di nuove imprese il termine decorre dal trentesimo giorno successivo alla data di presentazione della domanda o della annotazione.

4.2.2. Le violazioni in materia di diritto annuale

La sanzione amministrativa, consistente nel pagamento di una somma di denaro in dipendenza delle violazioni previste dalla legge:

- a) viene **irrogata dalla Camera di Commercio competente per territorio**;
- b) viene **applicata nei casi di tardivo od omesso versamento** del diritto annuale rispetto ai termini di pagamento fissati dall'art. 8 del D.M. n. 359 del 2001.

1. Nozione di tardivo e omesso versamento (art. 3, D.M. n. 54/2005)

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;**

⁵ Il termine del “20 giugno”, a decorrere dall'anno 2007, è passato al “**16 giugno**”.

- **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 Camera di Commercio incompetente per territorio.

I versamenti effettuati con un **ritardo superiore ai 30 giorni** o quelli effettuati **solo in parte** si considerano "omessi", limitatamente a quanto non versato (art. 3, comma 3, D.M. n. 54/2005).

2. Nozione di termine ordinario e di termine prorogato

Per la corretta applicazione del regime sanzionatorio, è 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 dell'anno, il versamento deve essere effettuato entro 30 giorni dalla presentazione della domanda di iscrizione o di annotazione presso la Camera di Commercio;
- 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, senza alcuna maggiorazione;*
 - *entro il 20 luglio, con maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.*

Dunque:

- 1) Per "**termine ordinario**" di versamento si intende a) per le **imprese di vecchia iscrizione**: il **termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi** (termine stabilito dall'art. 17, commi 1 e 3, D.P.R. n. 435/2001, che per la maggior parte delle imprese, prima era fissato al 20 giugno di ogni anno e che, dal 2007, è fissato al **16 giugno di ogni anno**); b) per le **imprese e/o le unità locali o sedi secondarie di nuova iscrizione**: di norma **entro 30 giorni dalla presentazione della domanda di iscrizione e/o annotazione** (detto termine è stato definito nei decreti annuali).
- 2) Per "**termine prorogato**" di versamento si intende il termine per il versamento del tributo e della maggiorazione dell'interesse corrispettivo vigente (0,40%) fissato al trentesimo giorno successivo alla scadenza del termine ordinario, di cui possono avvalersi solo le imprese già iscritte al 1° gennaio dell'anno in corso.

3. 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.

In sostanza, le violazioni possono essere di quattro tipi:

- **versamento omesso;**
- **versamento incompleto;**
- **versamento entro la scadenza per il pagamento con 0,40%, ma senza applicazione dello 0,40% stesso;**
- **versamento tardivo.**

La citata Circolare n. 3587/C 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.

4.3. Il soggetto responsabile della violazione

Il soggetto responsabile della violazione – come viene precisato nella Circolare n. 3587/C del 20 giugno 2005 – va identificato con l’autore materiale della violazione sia esso persona fisica o persona giuridica.

Nel caso di società di capitali, ai sensi del comma 1, dell’art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 229, convertito, con modificazioni, nella legge 24 novembre 2003, n. 326, *“Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*.

Dunque, la sanzione dovrà essere, di norma, irrogata all’impresa per la quale risponderà il titolare, nel caso di impresa individuale, i soci amministratori, nel caso di società di persone, la stessa società, nel caso di società di capitali e società cooperative.

Nel caso di società liquidate o cessate, la sanzione dovrà essere irrogata al liquidatore, rispettando, naturalmente, i termini di decadenza e di prescrizione.

4.4. La misura della sanzione e i criteri per la sua determinazione

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**.

Il successivo comma 2, dello stesso articolo 4, prevede una **sanzione del 10%** nei casi di **tardivo versamento**, mentre il comma 3 stabilisce che si applica una **sanzione del 30%** nei casi di **omesso versamento**, determinando la misura totale della sanzione secondo determinati criteri che vedremo più avanti.

Tabella n. 4

Violazione	Ritardo del pagamento	Modalità di pagamento	Sanzione	
			Minimo	Massimo
Tardivo versamento	Non superiore a 30 giorni	===	10%	10%
Omesso versamento	Superiore a 30 giorni	Diritto effettuato parzialmente	30%	100%

Il versamento eseguito solo in parte, **sia entro il termine ordinario che entro il termine prorogato** (con contestuale pagamento dell'interesse corrispettivo vigente sulla parte versata) si considera **omesso per l'importo non versato**.

In questo caso viene applicata la **sanzione del 30% sull'importo del diritto non versato**, con le maggiorazioni e/o le riduzioni previste dai regolamenti camerali.

Il versamento eseguito solo in parte, **oltre i suddetti termini, o senza il versamento dell'interesse corrispettivo sulla parte versata**, si considera totalmente omesso. In questo caso viene applicata la **sanzione del 30% sull'intero importo dovuto**, con le maggiorazioni e/o le riduzioni previste dai regolamenti camerali.

Dunque, secondo l'attuale normativa:

- 1) nel caso di versamento parziale **effettuato entro la scadenza** la sanzione va commisurata al solo diritto omesso;
- 2) nel caso di versamento parziale **effettuato oltre la scadenza ordinaria ed entro i 30 giorni successivi** la sanzione va così calcolata: 10% del diritto pagato (in quanto il versamento incompleto è considerato comunque tardivo) + 30% del diritto omesso;
- 3) nel caso di versamento parziale **effettuato oltre la scadenza ordinaria** la base di calcolo della sanzione è rappresentata dall'intero importo dovuto, in quanto tale versamento incompleto è considerato comunque omesso (art.3, D.M. n. 54/2005), e come tale **va applicata la sanzione del 30% su tutto il diritto dovuto**.

Il comma 2, dell'articolo 4, prevede inoltre che la misura totale della sanzione debba essere determinata secondo i criteri stabiliti dall'articolo 7 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e precisamente:

- *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.*

La sanzione **può essere aumentata fino alla metà** nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, abbia omesso o tardato il versamento del diritto annuale, salvo che la violazione non sia stata definita ai sensi del D. Lgs. n. 472/1997.

In questo caso – come precisa la Circolare n. 3587/C – è necessario verificare che la violazione sia stata già constatata in precedenti esercizio e sia oggetto di un provvedimento di irrogazione emanato ai sensi di quanto disposto dall'articolo 8 del regolamento.

Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa **può essere ridotta fino alla metà del minimo**.

Le Giunte camerali, seguendo i principi appena riportati, dovranno pertanto deliberare fissando le percentuali degli importi delle sanzioni da applicare in caso di omesso versamento del diritto annuale, tra un minimo del 30% ed un massimo del 100%, nel rispetto di quanto disposto all'art. 12, commi 5 e 7, del D. Lgs. n. 472/1997, e precisamente:

1. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di 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 5);

2. In questi casi la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni (comma 7).

Dunque, nel caso la Camera di Commercio contesti violazioni del diritto annuale, relative a più annualità, deve applicare una sola sanzione maggiorata dalla metà al triplo.

La Circolare n. 3587/C precisa, su questo punto, che la Camera deve, in primo luogo, determinare, in relazione ai criteri di cui all'articolo 4 del regolamento, la sanzione base relativa a ciascuna violazione con riferimento alle singole annualità e successivamente maggiorare dalla metà al triplo la sanzione base più elevata tra quelle determinate per le singole annualità ed applicare l'unica sanzione così definita.

Tale sanzione non può, comunque, essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole annualità.

Il comma 6, dell'articolo 12, del D. Lgs. n. 472/1997 stabilisce inoltre che *“Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione”*.

Dunque, l'effetto interruttivo della continuazione si realizza con la notificazione:

- a) dell'atto di contestazione;
- b) dell'avviso di irrogazione delle sanzioni contestuale all'avviso di accertamento (art. 17, comma 1);
- c) della cartella di pagamento prevista dal comma 3 dell'art. 17.

Al fine di indicare criteri omogenei di definizione della misura della sanzione, il Ministero ha predisposto una tabella (allegato n. 1 alla Circolare n. 3587/C), nella quale vengono indicati gli elementi di valutazione e la loro incidenza in termini di maggiorazione o di riduzione della sanzione.

4.5. Concorso di violazioni e continuazione

La fattispecie del concorso di violazioni avente per oggetto tributi diversi non si applica al diritto annuale, per il fatto che sono diversi i soggetti beneficiari dei rispettivi gettiti.

Quanto alla continuazione, invece, è stata estesa anche al diritto annuale la regola di derivazione penalistica basata sull'applicazione di un'unica sanzione in relazione alle violazioni commesse in periodi di imposta diversi, prevista per le sanzioni amministrative tributarie dall'articolo 12, commi 5, 6 e 7 del D.Lgs. n. 472.

Nel caso di **concorso tra tributi diversi** e continuazione, secondo quanto disposto dall'art. 5 del D.I. n. 54/2005, tornano, infatti, applicabili soltanto i commi 5, 6 e 7 dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997 e non anche i commi 1, 2 e 3.

Nei commi 5, 6 e 7 vengono infatti fissati i seguenti principi:

- a) quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo;
- b) 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;

- c) 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 5);
- d) il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione (comma 6);
- e) nei casi previsti sopra la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni (comma 7).

Al diritto annuale, in definitiva, si applicano unicamente le norme previste in materia di **continuazione della violazione nei casi di tardivo e omesso versamento**, non essendo sanzionabili tutte quelle fattispecie di violazione formale, quali: l'errata indicazione del codice tributo, del codice fiscale, della sigla della provincia o dell'anno di competenza.

4.6. Lo scambio di informazioni con l'Agenzia delle entrate

4.6.1. Le disposizioni dettate dal D.M. n. 359 del 2001

Secondo quanto disposto dall'articolo 11 del D.M. n. 359/2001, l'Agenzia delle entrate comunica alle Camere di Commercio, tramite Infocamere, le informazioni relative alle singole operazioni di versamento, nonché il fatturato dei soggetti iscritti nella sezione ordinaria del Registro delle imprese.

In base a queste informazioni, le Camere di Commercio definiscono il diritto non versato e provvedono alla riscossione coattiva della somma complessivamente dovuta dal contribuente.

L'Agenzia delle entrate trasmette alle Camere di Commercio competenti, tramite Infocamere, le variazioni del fatturato conseguenti alle verifiche fiscali relative ai soggetti iscritti nella sezione ordinaria del Registro delle imprese; sulla base di tali informazioni, le Camere di Commercio provvedono alla definizione della posizione dell'impresa ed alla riscossione coattiva di quanto da essa dovuto.

La fornitura alle Camere di commercio delle informazioni di cui sopra ed il rimborso spese da corrispondere all'Agenzia delle entrate per tale fornitura saranno regolati in via convenzionale fra l'Agenzia delle entrate e l'Unioncamere.

4.6.2. Le disposizioni dettate dal D.I. n. 54 del 2005

Il D.I. n. 54 del 2005 torna sull'argomento all'articolo 4, ai commi 4 e 5, stabilendo che, fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11 del D.M. n. 359 del 2001, l'Agenzia delle Entrate dovrà comunicare all'Unioncamere i **dati relativi al fatturato** (art. 1, comma f) del D.M. n. 359/2001), quali risultanti:

- a) dalle dichiarazioni annuali ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) **entro il 31 maggio** dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione stessa,
- b) dall'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, **entro il 31 dicembre** dell'anno successivo a quello di presentazione della stessa dichiarazione.

Con apposita convenzione da stipularsi tra l'Agenzia delle Entrate e l'Unioncamere dovranno essere regolate le modalità di fornitura delle informazioni di cui sopra, nonché il rimborso degli oneri sostenuti dall'Agenzia delle Entrate relativamente alla fornitura dei dati relativi alle operazioni di versamento del diritto annuale e al rimborso delle spese da corrispondere all'Agenzia delle entrate.

4.7. Il ravvedimento

4.7.1. Premessa

Sul ricorso all'istituto del ravvedimento operoso mediante il pagamento di una sanzione ridotta nel caso in cui il contribuente provveda al pagamento del diritto entro trenta giorni o entro un anno dall'omissione del versato già si era pronunciato il Ministero delle attività produttive con le Circolari n. 3567/C del 16 ottobre 2003 e n. 3568/C del 24 novembre 2003.

Nelle more dell'emanazione del decreto di cui all'articolo 5-quater, comma 2, del D.L. n. 282/2002, convertito con modificazione nella legge n. 27/2003, il contribuente poteva avvalersi dei benefici di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

L'istituto del ravvedimento operoso, introdotto dall'articolo 13 del D. Lgs. n. 472/1997 e applicato al mancato versamento del diritto annuale, consente al contribuente di **sanare spontaneamente**, entro precisi limiti di tempo, **le violazioni di norme tributarie**, mediante il pagamento contestuale del tributo dovuto, degli interessi al tasso legale con maturazione giorno per giorno e di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, a condizione che la violazione stessa non sia già stata accertata.

A decorrere **dal 4 maggio 2005** dovranno ora essere applicate le disposizioni dettate dal nuovo specifico regolamento approvato con il D.I. n. 54 del 2005.

E' possibile ricorrere al ravvedimento solo prima che la Camera di Commercio abbia accertato la violazione constatandola e comunque prima che siano iniziate altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore o gli autori obbligati in solido abbiano avuto formale conoscenza.

Dunque, **nel caso la Camera di Commercio abbia notificato l'avvenuta violazione, non sarà più possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento.**

Altro aspetto importante è che in sede di prima applicazione ed entro il 20 luglio 2005 è possibile sanare con la sanzione ridotta ad 1/5 l'omesso versamento del diritto, **relativo agli anni 2001 e 2002.**

In sostanza, viene differito al 20 luglio 2005 il termine del ravvedimento previsto ad un anno dalla scadenza del termine di pagamento, per le violazioni non constatate e relative al diritto annuale per gli anni suindicati.

Ciò si è reso necessario poichè, nelle more dell'emanazione del regolamento in esame, gli utenti morosi per gli anni 2001 e 2002 non hanno potuto accedere al beneficio del ravvedimento operoso, nonostante il legislatore avesse voluto il sistema sanzionatorio basato sui principi del D. Lgs. n. 472/1997 anche per le annualità citate.

Inoltre, che con la Circolare n. 3567/C del 16 ottobre 2003, il Ministro delle Attività produttive aveva chiarito che il contribuente tenuto al versamento del diritto annuale poteva avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso, applicando le sanzioni ridotte previste dall'articolo 13 del D. Lgs. n. 472 del

1997. Ma i contribuenti tenuti al versamento del diritto annuale per gli anni 2001 e 2002 non hanno potuto accedere a tale beneficio essendo scaduti i termini previsti dall' art. 13.

4.7.2. Termini per il ravvedimento

Da quando decorrono i 30 giorni o l'anno utili per il ravvedimento e da quando vanno calcolati gli interessi moratori?

I trenta giorni o l'anno utili per il ravvedimento decorrono **dal giorno di scadenza del termine per il pagamento del tributo.**

Ai fini dell'applicazione della sanzione è necessario far riferimento alle date di scadenza del tributo, distinguendo le imprese già iscritte o annotate nel Registro delle imprese da quelle che si iscrivono per la prima volta.

Per le imprese già iscritte o annotate nel Registro delle imprese, il termine di pagamento è il **20 giugno**, ma al pari degli altri tributi, anche il diritto annuale può essere pagato entro il 20 luglio con una sovrattassa pari allo 0,40%.

Pertanto, la sanzione amministrativa di cui sopra potrà essere applicata solo per i versamenti effettuati dopo tale data, e precisamente **a partire dal 21 luglio.**

Dunque, il termine per il ravvedimento decorrerà dal 21 luglio per concludersi, a seconda del tipo di ravvedimento scelto, o entro il 20 agosto dell'anno in corso o entro il 20 luglio dell'anno successivo.

Per le imprese e per le unità locali di prima iscrizione, il termine per il calcolo dei 30 giorni o dell'anno entro cui poter beneficiare del ravvedimento decorrono dal giorno successivo della data di presentazione della domanda di iscrizione o di annotazione nel Registro delle imprese (art. 4, comma 1, D.M. 23 marzo 2005).

A proposito di termini, è necessario tener presente che, nel caso gli stessi cadano di sabato o di giorno festivo, i 30 giorni utili per il ravvedimento decorrono dal primo giorno lavorativo successivo.

Nel caso in cui il trentesimo giorno utile cada di sabato o di giorno festivo, il versamento può essere effettuato entro il primo giorno lavorativo successivo (Cfr. art. 18, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997).

Tabella n. 5

TIPOLOGIA	RAVVEDIMENTO BREVE	RAVVEDIMENTO LUNGO
Imprese già iscritte o annotate nel R.I.	Entro 30 giorni dal termine della scadenza annuale	Dal 31° giorno ed entro un anno dal termine della scadenza annuale
Imprese e unità locali iscritte nel corso dell'anno	Dal 31° al 60° giorno successivo alla data di presentazione o di spedizione della domanda di iscrizione al Registro delle imprese.	Dal 61° giorno successivo alla data di presentazione o di spedizione della domanda di iscrizione al Registro delle imprese.

Tabella n. 6

TIPOLOGIA DI IMPRESE	Termine di pagamento	Maggiorazione	Termine per inizio ravvedimento
Imprese già iscritte o	• 16 giugno	• NO	17 luglio fino al massimo di un anno

annotate nel R.I.	• 16 luglio	• + 0.40%	
Imprese e unità locali di prima iscrizione	30 gg dalla data di presentazione della domanda di iscrizione o di annotazione al R.I.	Dal 31° al 60° giorno successivo	Dal 61° giorno fino al massimo di un anno

4.7.3. Gli interessi moratori

Gli interessi moratori devono essere calcolati al tasso legale annuo con maturazione giornaliera dal giorno di scadenza del termine al giorno in cui viene eseguito (Vedi: Tavola n. 5).

INTERESSI LEGALI

(art. 1284 Codice Civile e successive modificazioni)

- del **5,0 %**, a partire **dal 21 aprile 1942** fino al 15 dicembre 1990;
- del **10,0 %**, a partire **dal 16 dicembre 1990** (legge 26 novembre 1990, n. 353);
- del **5,0 %**, a partire **dal 1° gennaio 1997** (legge 23 dicembre 1996, n. 662);
- del **2,50 %**, a partire **dal 1° gennaio 1999** (D.M. 10 dicembre 1998);
- del **3,50 %** a partire **dal 1° gennaio 2001** (D.M. 11 dicembre 2000);
- del **3,00 %** a partire **dal 1° gennaio 2002** (D.M. 11 dicembre 2001);
- del **2,50 %** a partire **dal 1° gennaio 2004** (D.M. 1 dicembre 2003 - G.U. n. 286 del 10 dicembre 2003);
- del **3,0 %**, a partire **dal 1° gennaio 2008** (D.M. 12 dicembre 2007 - G.U. n. 291 del 15 dicembre 2007);L
- Del **1,0%** a partire **dal 1° gennaio 2010** (D.M. 4 dicembre 2009 - G.U. n. 291 del 15 dicembre 2009);
- Del **1,50%** a partire **dal 1° gennaio 2011** (D.M. 7 dicembre 2010 - G.U. n. 292 del 15 dicembre 2009);
- Del **2,50%** a partire **dal 1° gennaio 2012** (D.M. 12 dicembre 2011 - G.U. n. 291 del 15 dicembre 2011);
- Del **1,0%** a partire **dal 1° gennaio 2014** (D.M. 12 dicembre 2013 - G.U. n. 292 del 13 dicembre 2013).
- Dello **0,50%** a partire **dal 1° gennaio 2015** (D.M. 11 dicembre 2014 - G.U. n. 290 del 15 dicembre 2014)
- Dello **0,20%** a partire **dal 1° gennaio 2016** (D.M. 11 dicembre 2015 - G.U. n. 291 del 15 dicembre 2015)
- Dello **0,10%** a partire **dal 1° gennaio 2017** (D.M. 7 dicembre 2016 - G.U. n. 291 del 14 dicembre 2016)
- Dello **0,30%** a partire **dal 1° gennaio 2018** (D.M. 13 dicembre 2017 - G.U. n. 292 del 15 dicembre 2017)

Tabella n. 7

Periodo di validità	Saggio di interesse legale
fino al 15.12.1990	5,00%
16.12.1990 – 31.12.1996	10,00%
01.01.1997 – 31.12.1998	5,00%
01.01.1999 – 31.12.2000	2,50 %
01.01.2001 – 31.12.2001	3,50 %
01.01.2002 – 31.12.2003	3,00 %
01.01.2004 – 31.12.2007	2,50 %
01.01.2008 – 31.12.2009	3,00 %
01.01.2010 – 31.12.2010	1,00 %
01.01.2011 – 31-12-2011	1,50 %
01.01.2012 – 31-12-2013	2,50 %
01.01.2014 -31.12.2014	1,00 %
01.01.2015 – 31.12.2015	0,50%
01.01.2016 – 31.12.2016	0,20%
01.01.2017 – 31.12.2017	0,10%
01.01.2018	0,30%

L'importo degli interessi si determina nel seguente modo:

$$\text{Interessi moratori} = \frac{\text{Tributo non versato} \times \text{Tasso legale annuo} \times \text{Numero di giorni}}{365}$$

4.7.4. Le modalità dettate dal D.I. n. 54 del 2005

Sul tema del ravvedimento, l'articolo 6 del D.I. n. 54 del 2005 stabilisce che nel caso di violazione non ancora contestata, la sanzione viene ridotta ⁶:

- a) ad **un dodicesimo della sanzione** minima prevista (ossia del 30%), per i casi di omesso versamento, se il pagamento viene eseguito **entro trenta**

⁶ Si veda l'art. 16, comma 5 del D.L. n. 185/2008, il quale – a decorrere dal 29 novembre 2008, ha modificato l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, **riducendo la misura delle sanzioni dovute per effettuare il ravvedimento operoso.**

giorni dalla scadenza del termine di versamento, previsto dall'art. 8, comma 2, del D.M. n. 359/2001 ⁷ (**Ravvedimento breve**);

- b) ad **un decimo della sanzione** minima prevista (ossia del 30%), per i casi di omesso versamento, se il pagamento viene eseguito **entro un anno** dalla scadenza del termine di pagamento di cui sopra (**Ravvedimento lungo**).

Pertanto, affinché si perfezioni la fattispecie del ravvedimento, è necessario che:

- 1) **prima ancora che sia avvenuta la constatazione della violazione,**
- 2) **entro il termine di 30 giorni o di un anno dalla data della commissione della violazione,** avvenga il pagamento:
 - a) **dell'importo del diritto dovuto** (per le imprese già iscritte, comprensivo della maggiorazione dello 0.40%);
 - b) **dell'interesse legale annuo del 0,3%** ⁸ (commisurato sull'importo del diritto) calcolato al tasso legale annuo e maturato dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato fino a quello in cui viene effettivamente eseguito;
 - c) **della sanzione** (calcolata sul diritto dovuto) **del 3%** (ossia un decimo della sanzione minima del 30%) se il versamento avviene dal 31° al 60° giorno dopo la protocollazione della pratica, **e del 3,75%** (ossia un ottavo della sanzione minima del 30%) se avviene a partire dal 61° giorno fino ad un anno ⁹.

Il ravvedimento si perfeziona allorché siano state eseguite tutte le incombenze richieste dalla legge, pagando il diritto annuale dovuto, gli interessi legali e la sanzione **con un unico modello F24, nello stesso giorno,** utilizzando i diversi codici previsti dalla Risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 115/E del 23 maggio 2003.

Tabella n. 8

	Entro 30 giorni (Ravvedimento breve)	Entro un anno (Ravvedimento lungo)
	1/5	1/8
	Dalla data di commissione della violazione	
Importo del diritto annuale +	Quello dell'anno di riferimento	
Interessi legali +	0,1 % ⁸	0,1 % ⁸
Sanzione ridotta	3 % ⁹	3,75 % ⁹

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%).

⁷ Si riporta l'art. 8, comma 2 del D.M. n. 359/2001:

“Art. 8. - Modalità di determinazione del diritto e termini per il versamento

1. (*Omissis*)

2. Il diritto dovuto dai contribuenti è versato, in unica soluzione, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto di tali imposte.**

(*Omissis*)

⁸ Tale misura decorre **dal 1° gennaio 2018** (D.M. 13 dicembre 2017). Per gli importi degli interessi moratori, vedi il punto 4.7.3. e la Tavola n. 7.

⁹ Le percentuali indicate sono ricavate dal nuovo articolo 13 del D. Lgs. n. 472/1997, così come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 20, lett. a) della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011) – In vigore dal 1° febbraio 2011. Con tale modifica le precedenti percentuali di “un dodicesimo” e di “un decimo” sono passate, rispettivamente, ad “un decimo” e ad “un ottavo”.

La sanzione sarà successivamente irrogata dalla Camera di Commercio competente per territorio.

Per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore del D.I. n. 54/2005 si dovrà applicare il ravvedimento di cui all'articolo 6 dello stesso decreto.

Per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del D.I. n. 54/2005, il ravvedimento si perfeziona con il versamento **di 1/12 o di 1/10** della sanzione minima del 10%, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni o entro un anno dalla scadenza del termine di versamento.

Altro principio da tenere presente è quello previsto all'art. 13, comma 1, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ¹⁰, laddove si stabilisce che il contribuente che non esegue in tutto o in parte i versamenti di imposte, **è soggetto ad una sanzione calcolata sugli importi non versati.**

Pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia omesso una parte del versamento del diritto annuale dovrà effettuare, per perfezionare il ravvedimento, il versamento della parte residua del diritto annuale, degli interessi moratori e della **sanzione ridotta calcolata sull'importo non versato.**

E' necessario, tuttavia, ricordare che, in materia di sanzioni relative al diritto annuale, ciascuna Camera di Commercio ha adottato un apposito regolamento con il quale ha definito i criteri di determinazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Nel caso di sanzioni, ciascuna impresa dovrà, pertanto, far riferimento a quanto stabilito dal regolamento adottato dalla Camera di Commercio nei cui confronti è dovuto il diritto annuale.

4.8. Cessione di azienda

Il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento del diritto annuale e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei 2 anni precedenti, nonché per le sanzioni già irrogate nello stesso periodo sebbene riferite a violazioni commesse in epoca anteriore, fatto salvo il beneficio d'escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto della cessione.

L'obbligazione del cessionario è limitata al debito che risulta dagli atti della Camera alla data del trasferimento.

Su domanda dell'interessato, la camera deve rilasciare un certificato sull'esistenza di debiti a qualsiasi titolo, di contestazioni in corso, di contestazioni già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti.

¹⁰ Si riporta il comma 1, dell'art. 13:

“Art. 13. - Ritardati od omessi versamenti diretti

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, **è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato**, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

(Omissis)

Ha effetto liberatorio, nei confronti del cessionario, il certificato con esito negativo o rilasciato oltre 40 giorni dalla richiesta.

In sostanza, in linea con l'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997, spetta alla Camera su richiesta dell'interessato provare l'esistenza di debiti certificandola. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito che risulta da tale certificato e comunque al valore dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto della cessione.

4.9. Procedimento di irrogazione della sanzione

In materia di irrogazione delle sanzioni, l'articolo 8 del nuovo regolamento determina in capo alla Camera di Commercio **diverse possibilità di scelta sulla procedura da adottare.**

Secondo il disposto di cui all'articolo 8 del D.I. n. 54/2005, le sanzioni in materia di diritto annuale sono, infatti, irrogate dalla Camera di Commercio competente per territorio, **secondo le modalità stabilite dagli articoli 16 e 17 del D. Lgs. n. 472 del 1997**, e successive modificazioni ed integrazioni, nei casi di tardivo od omesso versamento nelle misure stabilite dalla legge ¹¹.

L'articolo 16 del decreto legislativo n. 472/1997 disciplina il procedimento di contestazione e irrogazione della sanzione da parte dell'ufficio competente all'accertamento del tributo.

In questo 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, ecc.*).

Ricevuta la notifica dell'atto di contestazione, l'autore delle violazioni e i soggetti obbligati in solido, possono entro 60 giorni dalla notificazione:

- a) definire la controversia con il pagamento della sanzione in maniera ridotta, ovvero
- b) proporre deduzioni difensive davanti all'ufficio o all'Ente che ha emanato l'atto.

L'articolo 17 del 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) la irrogazione immediata della sanzione;
- b) la immediata iscrizione a ruolo delle somme dovute.

4.10. Le modalità di versamento

Sia il diritto annuale che gli eventuali interessi legali e sanzioni vanno versati cumulativamente utilizzando l'apposito modello F24, compilando la Sezione "ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI" e indicando, rispettivamente, i seguenti codici tributo:

- **3850** – denominato "Diritto camerale";
- **3851** – denominato "Interessi per omesso o tardivo versamento del diritto camerale annuale";
- **3852** – denominato "Sanzioni per omesso o tardivo versamento del diritto camerale annuale";
- **3869** – denominato "Recupero spese di notifica per omesso o tardivo versamento del diritto camerale annuale".

¹¹ Si vedano i Punti 3.2. e 3.3.

Per la compilazione devono essere indicati i dati riportati nella tabella che segue.

Tabella n. 9

SEZIONE ICI E ALTRI TRIBUTI LOCALI					
Codice ente / Codice comune	Codice tributo	Rateazione	Anno di Riferimento	Importi d debito Versati	Importi a credito compensati
FI	3850	==	2002	Tributo	==
FI	3851	==	2002	Interessi	==
FI	3852	==	2002	Sanzione	==

Il codice tributo 3850 è compensabile, **i codici 3851 e 3852 non sono compensabili.**

F 24 Telematico

L'articolo 37, comma 49 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha stabilito che, a decorrere **dal 1 ottobre 2006**, per tutti i soggetti titolari di partita IVA, sono tenuti, anche tramite intermediari, all'obbligo di versamento di imposte e contributi esclusivamente con il modello F24 telematico.

L'obbligo, inizialmente, è stato fissato per tutti i soggetti diversi da quelli definiti dal TUIR, all'articolo 73, comma 1, lettera a), e precisamente "*società per azioni e in accomandita per azioni, società responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione*" e lettera b) "*enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*".

Per tutti gli altri soggetti (società di persone ed imprese individuali e lavoratori autonomi), tale data è stata successivamente posticipata **al 1° gennaio 2007** dal D.P.C.M. 1 ottobre 2006.

In attuazione del decreto Bersani-Visco i pagamenti potranno essere effettuati con una delle tre seguenti metodologie:

1. **F24 online;**
2. **F24 cumulativo;**
3. **Servizio bancario CBI.**

Tutte e tre le metodologie richiedono che il contribuente sia titolare di un conto corrente bancario acceso presso una delle banche che hanno sottoscritto la convenzione con l'Agenzia delle Entrate (l'elenco aggiornato può essere consultato sul sito www.agenziaentrate.it).

Modalità da seguire

Attualmente, tutti i titolari di partita Iva, devono effettuare il versamento unitario delle imposte e dei contributi per via telematica e possono farlo:

a. direttamente

- mediante lo stesso servizio (Entratel o Fisconline) seguendo gli stessi criteri e modalità utilizzati per la presentazione telematica delle dichiarazioni

- ricorrendo ai servizi di remote/home banking (CBI) offerti dagli istituti di credito, qualora non intendessero avvalersi dei servizi telematici dell'Agenzia;

b. tramite gli intermediari

- abilitati a Entratel che aderiscono alla specifica convenzione con l'Agenzia delle Entrate - rivolta agli intermediari definiti dal D.P.R. n. 322/98, art. 3, comma 3 - e che utilizzano il software F24 cumulativo disponibile nella sezione "Servizi" del sito Web di Entratel
- che si avvalgono dei predetti servizi di remote/home banking.

4.11. La riscossione della sanzione. Rateizzazione dei versamenti

La sanzione amministrativa e gli interessi vanno versati con le medesime modalità con cui si riscuote il diritto annuale. Pertanto, ad esclusione dei casi di ravvedimento operoso o di definizione agevolata, le sanzioni sono rimosse tramite ruoli esattoriali.

Il versamento della sanzione, nei casi di definizione agevolata (artt. 16, comma 3 e 17, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997), deve essere eseguito mediante il modulo F24, con utilizzo del codice 2852.

Secondo quanto stabilito all'articolo 12 del D.I. n. 54 del 2005, la Camera di commercio può inoltre consentire, su richiesta dell'interessato, il pagamento di quanto dovuto per diritto annuale, sanzione ed interessi, in **rate mensili fino ad un massimo di dieci**. Il debito può, comunque, essere estinto in un'unica soluzione in ogni momento (comma 2).

Nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio e deve provvedere al pagamento del debito residuo entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempiuta (comma 3).

4.12. La competenza in materia di ricorsi

L'articolo 9 del D.I. n. 54 del 2005 ha eliminato ogni dubbio stabilendo che, contro il provvedimento di irrogazione della sanzione, è ammesso **ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie**, ai sensi del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, **entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento impugnato**, secondo quanto previsto dall'art. 21 del D. Lgs. n. 546/1992.

La Commissione tributaria provinciale è quella territorialmente competente in base alla circoscrizione in cui ha sede la Camera di Commercio che ha emanato il provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Le decisioni delle Commissioni tributarie contro i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sono **immediatamente esecutive**.

La commissione tributaria può **sospendere l'esecuzione delle sanzioni** applicando le disposizioni dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 ¹².

¹² Si riporta l'art. 4 del D. Lgs. n. 546/1992:

“Art. 47 - Sospensione dell' atto impugnato

1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell' esecuzione dell' atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all' art. 22.

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

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

4.13. Decadenza e prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione

Come abbiamo sottolineato in precedenza, una delle novità introdotte dal D.I. n. 54 del 2005 è la definizione del termine di decadenza e di prescrizione del diritto alla riscossione della sanzione.

Secondo quanto stabilito all'articolo 10 del D.I. n. 54 del 2005, 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 (comma 1).

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 (comma 2).

Decadenza e prescrizione ricalcano l'impianto dell'articolo 20 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

4.14. Sospensione dei pagamenti e compensazione

La sospensione dei rimborsi e la compensazione sono disciplinate con una formulazione che ricalca quella dell'art. 23 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

Ai sensi dell'articolo 11 del D.I. n. 54/2005, nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantino 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, ancorché non definitivo.

Il provvedimento con il quale viene sospeso il pagamento è notificato all'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido entro trenta 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 ovvero è 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

3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.

4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.

6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.

7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4”.

violazione o ai soggetti obbligati in solido entro trenta giorni dalla data del provvedimento stesso.

I provvedimenti di cui sopra sono impugnabili davanti alle Commissioni tributarie, le quali, nei casi di danno grave e irreparabile per il ricorrente e di eccezionale urgenza, possono disporre la sospensione, ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

4.15. Disposizioni transitorie e finali

Secondo quanto stabilito all'articolo 13, le disposizioni dettate del D.I. n. 54 del 2005 (che è entrato **in vigore il 4 maggio 2005**) si applicano:

- a) alle **violazioni commesse successivamente all'entrata in vigore della legge 12 dicembre 2002, n. 273**, che ha segnato il superamento del sistema sanzionatorio previsto dalla legge n. 189 del 1981;
- b) alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore della legge 12 dicembre 2002, n. 273, nel rispetto dell'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ma **limitatamente agli anni 2001 e 2002**, in base al principio del "*favor rei*", ossia l'applicazione agli interessati della norma a loro più favorevole.

Ciò è motivato dal fatto che, circa le violazioni per tardivo o omesso versamento relative alle annualità succitate, la maggior parte delle Camere hanno provveduto a non attivare la procedura sanzionatoria mancando proprio il regolamento d'attuazione in esame.

Una ulteriore disposizione transitoria la si trova all'articolo 6, comma 2, laddove si stabilisce che, in sede di prima applicazione del regolamento in questione, per le violazioni non constatate, relative all'omesso versamento del diritto annuale di competenza degli anni 2001 e 2002, la scadenza, con la sanzione ridotta ad un quinto, viene fissata al **20 luglio 2005**.

Il favor rei

Il comma 3, dell'articolo 3 (Principio di legalità), del D. Lgs. n. 472/1997 stabilisce che: "*Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*".

Si tratta del cosiddetto principio del "*favor rei*"; se la sanzione legata ad una violazione è stata diversamente disciplinata nel tempo, al trasgressore si applica la legge a lui più favorevole anche quando la violazione sia stata commessa in vigore di una norma che stabilisce una sanzione più grave.

In questo caso, la violazione è sempre sanzionabile, ma in misura più lieve.

4.16. Il riesame in autotutela

4.16.1. Riferimenti normativi

L'ambito di applicazione dell'autotutela trova una più precisa definizione con il **Decreto del Ministero delle Finanze dell'11 febbraio 1997, n. 37** contenente il Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Va aggiunto un doveroso riferimento alla notevole tutela offerta al contribuente **dall'art. 7, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente)**, che recita: *“Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”*.

Trattasi di un principio di fondamentale importanza, in considerazione del fatto che viene attribuito ad un organo esterno all'Amministrazione Finanziaria, ovvero il Garante del Contribuente, il potere di attivare le procedure di autotutela.

Da ricordare anche l'art. 2 della **Legge 7 agosto 1990 n. 241** che recita: *“L'amministrazione competente, in caso di accertata carenza delle condizioni, modalità e fatti legittimanti, nel termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al comma 2, adotta motivati provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività e di rimozione dei suoi effetti, salvo che, ove ciò sia possibile, l'interessato provveda a conformare alla normativa vigente detta attività ed i suoi effetti entro un termine fissato dall'amministrazione, in ogni caso non inferiore a trenta giorni. **E' fatto comunque salvo il potere dell'amministrazione competente di assumere determinazioni in via di autotutela, ai sensi degli articoli 21-quinquies (Revoca del provvedimento) e 21-nonies (Annullamento d'ufficio).***

Nei casi in cui la legge prevede l'acquisizione di pareri di organi o enti appositi, il termine per l'adozione dei provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività e di rimozione dei suoi effetti sono sospesi, fino all'acquisizione dei pareri, fino a un massimo di trenta giorni, scaduti i quali l'amministrazione può adottare i propri provvedimenti indipendentemente dall'acquisizione del parere. Della sospensione è data comunicazione all'interessato”.

4.16.2. Definizione di “autotutela”

Il cittadino, per contestare l'operato della Pubblica Amministrazione, non dispone soltanto dei mezzi di tutela giurisdizionale, cioè del ricorso al giudice civile o amministrativo, ma può anche rivolgersi all'amministrazione dai cui provvedimenti è stato leso per chiederne la revoca o la modifica, a tutela di un proprio diritto soggettivo o di un interesse legittimo.

Inoltre, la Pubblica Amministrazione può sempre annullare d'ufficio o revocare i propri provvedimenti che reputa viziati o comunque inopportuni.

Tale potere, che prende il nome di “autotutela”, si distingue, però, dal potere di decidere sui ricorsi amministrativi proposti dai singoli.

Mentre il potere di decidere sui ricorsi amministrativi mira a far rispettare il diritto accertando che il provvedimento sia conforme o no alla legge, senza che in questa valutazione sia preso in considerazione l'interesse pubblico, l'autotutela, invece, ha di mira il solo interesse della collettività e serve a garantire il miglior svolgimento dell'attività amministrativa.

L'**autotutela** è il potere che ha l'Amministrazione finanziaria di intervenire, autonomamente o su istanza del contribuente, quando la stessa Amministrazione si rende conto di aver commesso un errore che può danneggiare illegittimamente un contribuente.

In sostanza, quando l'Amministrazione rileva che in un atto da essa emanato è contenuto un errore, in mancanza del quale lo stesso atto non sarebbe stato emanato o avrebbe assunto un contenuto diverso, ha la possibilità di annullarlo o correggerlo, evitando in tal modo di danneggiare ingiustamente il contribuente nei cui confronti è stato emesso.

Il potere di autotutela spetta all'Ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio.

Dal punto di vista dell'Amministrazione **l'utilità** dell'autotutela si manifesta nella possibilità di porre rimedio ad errori commessi (sia di diritto che di fatto) e quindi di evitare che la contestazione sia portata dal cittadino davanti agli Organi del Contenzioso Tributario, con conseguente risparmio di attività amministrativa e di spese.

Dal punto di vista del contribuente, invece, rappresenta una garanzia in quanto l'Amministrazione, a fronte delle anzidette circostanze, è tenuta ad annullare i propri atti.

Per questi motivi è stata in più occasioni sottolineata la necessità di un maggior utilizzo degli strumenti deflattivi, tra cui, in particolare, l'autotutela, al fine di realizzare il duplice obiettivo della riduzione del contenzioso e del miglioramento dei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione.

Ai sensi dell'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, l'Amministrazione può procedere all'annullamento degli atti in tutte le ipotesi in cui ne riscontri l'illegittimità e cioè, a titolo esemplificativo, nei casi di:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto d'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti d'imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

4.16.3. Forme dell'autotutela

L'autotutela può realizzarsi in varie forme:

- come "**autotutela d'ufficio**", attraverso la rimozione dell'atto impositivo invalido;
- come "**autotutela su istanza di parte**", nella forma della c.d. "**autotutela preventiva**";
- come "**autotutela sostitutiva**", attraverso la rinnovazione ex nunc dell'atto viziato.

4.16.4. Procedimento di attivazione dell'autotutela

Il procedimento di autotutela vero e proprio può essere avviato in quattro modi:

1. direttamente dal Garante del contribuente, di propria iniziativa;
2. dal Garante, sollecitato dal contribuente;

3. direttamente dal contribuente, che presenta istanza motivata all'Amministrazione Pubblica;
4. direttamente dall'ufficio.

L'art. 1 del D.M. n. 37/1997 dispone che il potere di annullamento spetta **all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo**.

Ciò significa che le richieste di annullamento dovranno essere inviate esclusivamente all'ufficio che ha adottato l'atto di cui si lamenta l'illegittimità, come del resto previsto dall'art. 5 dello stesso decreto, il quale stabilisce altresì che, in caso di invio di richiesta ad ufficio incompetente, questo è tenuto a trasmetterla all'ufficio competente, dandone comunicazione al contribuente.

4.16.5. Le competenze del giudice tributario

L'**articolo 2 D.P.R. 546/1992**, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2001, in merito all'oggetto della giurisdizione tributaria, individua tassativamente le tipologie di tasse e imposte di competenza del giudice tributario, demandando, a contrario, ogni controversia relativa a tributi diversi ai giudici ordinari.

La norma ha subito una radicale riforma con la **Legge n. 448 del 28 dicembre 2001 (Finanziaria per il 2002)**, che, all'articolo 12, comma 2, recante "Interventi per l'ulteriore potenziamento della giustizia tributaria", ha sostituito all'art. 2 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il seguente testo: "Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i **tributi di ogni genere e specie**, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica

Come emerge da questo nuovo testo dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992, nell'ottica di una giurisdizione tributaria unica ed esclusiva per materia, risultano ormai devolute alle commissioni tributarie tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali.

Pertanto, la Legge n. 448/2001 ha **generalizzato il ricorso alla giustizia tributaria**, relegando i casi di esclusione della medesima ad ipotesi puramente residuali ed eliminando il sistema del cosiddetto "doppio binario" in cui si articolava la tutela giurisdizionale in tema di tributi.

In luogo della elencazione tassativa dei tributi di competenza del giudice tributario di cui al vecchio articolo 2, viene introdotta una clausola di carattere generale, che prende, finalmente, in seria considerazione la giurisdizione tributaria come esaustiva ed autonoma.

Nell'individuare la linea di confine che separa la competenza del giudice tributario da quella degli altri giudici, non assume più rilievo né la specificità del tributo controverso (come in passato), né la posizione giuridica soggettiva da tutelare (diritto soggettivo o interesse legittimo, che, seppure in via di

superamento, segna tradizionalmente i confini tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione amministrativa), bensì la **materia** oggetto della controversia.

Ancor più significativa e indicativa della volontà di generalizzazione della giurisdizione tributaria è l'integrazione ulteriore apportata all'art. 2 D.P.R. 546/92 del **D.L. 30 settembre 2005, n. 203** (collegato alla Legge Finanziaria 2006), che ha rafforzato la precedente impostazione aggiungendo, al primo comma, dopo le parole "**tributi di ogni genere e specie**" la locuzione "**comunque denominati**".

Prescindendo, quindi, dal nomen iuris utilizzato, tutto ciò che è possibile ricomprendere nella nozione di tributi è da ricondursi alla giurisdizione tributaria.

4.16.6. Richiesta di riesame in autotutela

Se il diritto annuale fa parte della grande famiglia dei "tributi", anche al diritto annuale è applicabile l'istituto dell'autotutela.

Pertanto, in tutti i casi in cui il contribuente si veda recapitare una cartella esattoriale, comprendente anche codici tributo relativi al diritto annuale (961, 962 e/o 992) e ritenga che la cartella sia - in tutto o in parte - palesemente illegittima o infondata (ad esempio, perché ha regolarmente effettuato il pagamento che gli viene contestato), può presentare **richiesta di riesame in autotutela**, al fine di ottenere l'eventuale annullamento totale o parziale della medesima senza bisogno di ricorrere ad organi giurisdizionali.

La presentazione di memorie difensive in sede di autotutela, comunque, non interrompe né sospende il termine per la proposizione dell'eventuale ricorso di fronte alla Commissione Tributaria, ed è sempre possibile anche dopo che è trascorso il termine medesimo.

La domanda di riesame in autotutela dovrà essere presentata utilizzando un apposito **modulo** messo a disposizione dalla Camera di Commercio e ad essa dovrà essere allegata la copia della cartella notificata, nonché la copia ben leggibile di eventuali modelli F24 di avvenuto pagamento con codice tributo 3850 (diritto annuale).