



Ministero dello Sviluppo Economico

DIPARTIMENTO PER L'IMPRESA E L'INTERNAZIONALIZZAZIONE
Direzione Generale per il Mercato, la Concorrenza, il Consumatore, la Vigilanza e la Normativa Tecnica
Divisione XXII - Sistema Camerale -

ALLE CAMERE DI COMMERCIO
INDUSTRIA, ARTIGIANATO
AGRICOLTURA
LORO SEDI

A UNIONCAMERE
P.ZZA SALLUSTIO, 21
00187 ROMA

A INFOCAMERE S.C.P.A.
C.SO STATI UNITI, 14
35127 PADOVA

AI RAPPRESENTANTI DEL MINISTERO DELLO SVILUPPO
ECONOMICO NEI COLLEGI DEI REVISORI DEI CONTI
DELLE CAMERE DI COMMERCIO C/O
CAMERE DI COMMERCIO INDUSTRIA, ARTIGIANATO
AGRICOLTURA
LORO SEDI

A EQUITALIA
VIA CRISTOFORO COLOMBO 271
00147 ROMA

Oggetto: Circolare dell'Agazia delle entrate n. 27/E del 2 agosto 2013-errati versamenti da parte dei contribuenti. Applicabilità al diritto annuale.

Con la circolare indicata in oggetto l'Agazia delle entrate ha fornito, a seguito di richieste pervenute alla stessa, chiarimenti in relazione ad alcune questioni tra cui in particolare in merito all'insufficiente versamento dell'imposta e della maggiorazione nel "termine lungo" e all'efficacia del ravvedimento in presenza di versamenti carenti.

In primo luogo si ritiene necessario chiarire che il punto 3) della circolare n. 27/2013 dell'Agazia delle entrate non interessa la seguente analisi atteso che l'istituto della definizione agevolata non rientra nella disciplina specifica del diritto annuale.

In relazione alla circolare indicata in oggetto sono pervenute richieste di chiarimenti da parte di alcune camere di commercio con specifico riferimento alla possibilità che tali nuove interpretazioni fornite dall'Agazia delle entrate si potessero ritenere applicabili anche al diritto annuale.



Occorre evidenziare che, a seguito dell'emanazione del decreto 27 gennaio 2005, n. 54 (denominato di seguito regolamento) concernente "*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*" questo Ministero ha fornito univoche indicazioni in merito all'applicazione del citato decreto con la circolare n. 3587/C del 20.06.2005.

Si rende, quindi, necessario rilevare che alcune interpretazioni contenute nella circolare n. 3587/C differiscono da quelle ora prese dall'Agenzia delle entrate in merito all'applicazione delle sanzioni ai tributi; occorre, quindi, in primo luogo, esaminare se tali nuove interpretazioni siano compatibili con la normativa specifica del diritto annuale.

Il regolamento che disciplina l'applicazione delle sanzioni al diritto annuale è stato emanato nel rispetto dei principi di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, normativa di riferimento dei tributi erariali.

Le indicazioni dettate con la circolare n. 3587/C tengono conto del contesto normativo e della relativa prassi esistente al momento della loro definizione; il tempo intercorso ha visto il consolidarsi di una serie di posizioni che hanno portato al riconoscimento della qualificazione di tributo del diritto annuale; peraltro nel corso del tempo le modalità applicative delle sanzioni del diritto annuale sono state oggetto di contenzioso che in molti casi hanno visto soccombente la camera di commercio in quanto aveva applicato criteri diversi da quelli seguiti generalmente dall'Agenzia delle entrate.

Tenuto conto che la stessa Agenzia delle entrate ha ritenuto necessario chiarire in modo definitivo i criteri da considerare ai fini dell'applicazione delle sanzioni, questo Ministero ritiene che gli stessi siano da ritenersi applicabili anche al diritto annuale camerale, uniformando, pertanto, il proprio orientamento a quello dettato dall'Agenzia delle entrate.

Si rende, pertanto, necessario, tenendo conto delle indicazioni contenute nella circolare n. 3587/C, esaminare i criteri che hanno ora trovato diversa interpretazione da parte dell'Agenzia delle entrate al fine di consentirne, *a decorrere dai ruoli resi esecutivi successivamente all'emanazione della presente nota*, l'applicazione uniforme anche da parte delle camere di commercio.

A partire dai ruoli che saranno resi esecutivi successivamente all'emanazione della presente nota, indipendentemente dall'anno di competenza del diritto annuale, le camere di commercio provvederanno, quindi, ad uniformare i propri comportamenti a quelli individuati dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 27/2013.

Sarà necessario, pertanto, in attesa dei necessari adeguamenti delle procedure informatiche, che le camere di commercio applichino i suddetti criteri agli esiti scaturenti dai controlli automatizzati, con riferimento a tutte quelle posizioni in relazione alle quali è necessario applicare un criterio diverso da quello finora seguito.

In relazione ai ruoli già resi esecutivi alla data di emanazione della presente nota le camere di commercio, nel caso di cartelle già notificate ma non ancora definitive (ovvero per le



quali non sono ancora scaduti i termini per la presentazione del ricorso), e su istanza del contribuente, provvederanno alla rideterminazione della sanzione tenendo conto dei nuovi principi concedendo lo sgravio al concessionario.

Nel caso, invece, di cartelle notificate e definitive le camere di commercio valuteranno, su istanza del contribuente, l'opportunità, in autotutela, di rideterminare la sanzione.

Resta inteso, come ribadito anche dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 27/2013, che per le sanzioni già irrogate con provvedimento definitivo non è ammessa la ripetizione di quanto già pagato.

Questo Ministero intende, ora, evidenziare i principi contenuti nella circolare n. 3587/C che trovano ora diversa interpretazione nella circolare n. 27/2013 sopra richiamata e ai quali si intende uniformare l'orientamento in tema di sanzioni del diritto annuale.

1) Insufficiente versamento del diritto annuale e della maggiorazione

L'articolo 4, comma 1, del decreto 27 gennaio 2005, n. 54 stabilisce che la misura della sanzione amministrativa è compresa tra il 10 e il 100 per cento dell'ammontare del diritto dovuto, la sanzione deve essere poi personalizzata in base ai principi di cui all'articolo 4, comma 3, del DM n. 54/2005 che richiama quelli dell'articolo 7, del D. lgs. n. 472/1997, e graduata in funzione del danno arrecato all'ente impositore.

Tenendo conto dell'articolo 13, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che prevede la possibilità di applicare la sanzione sull'intero importo omesso o in parte, ma se tale versamento è stato effettuato entro le prescritte scadenze di legge, questo Ministero aveva interpretato che la locuzione "limitatamente a quanto non versato" di cui al comma 3, dell'articolo 3 del DM n. 54/2005 sopra richiamato doveva intendersi riferita a tutti i versamenti ritardati e/o incompleti effettuati entro il termine di pagamento ordinario previsto dalla legge.

Nel caso, quindi, di versamento parziale e/o incompleto effettuato entro la scadenza del termine ordinario la sanzione attualmente veniva commisurata alla parte di diritto non versato dall'impresa. Viceversa, nel caso di versamento parziale e/o incompleto effettuato oltre il termine di scadenza ordinario, la sanzione veniva commisurata all'intero importo dovuto, graduando, ove del caso, la sanzione ai sensi dell'articolo 4 del decreto n. 54/2005. In questo modo il Ministero aveva ritenuto di attribuire la giusta rilevanza ai termini di scadenza e al loro rispetto.

In merito al termine ordinario, questo Ministero aveva ritenuto nella circolare 3587/C di individuare il 16 giugno (allora il 20) quale termine ordinario dal quale far partire la decorrenza sia ai fini della definizione di omessi o tardivi versamenti, che ai fini del ravvedimento operoso; inoltre decorso il termine entro il quale è possibile versare il diritto annuale maggiorato dell'interesse corrispettivo, ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. n.435/2001, aveva ritenuto che l'impresa poteva ricorrere esclusivamente al ravvedimento lungo di cui alla lett. b) dell'articolo 6 del regolamento.



Tali interpretazioni fornite con la circolare n. 3587/C devono essere riviste alla luce della più volte richiamata circolare n. 27/2013 dell’Agenzia delle entrate e pertanto sarà necessario tener in considerazione due distinti termini per il versamento: per i soggetti con periodo coincidente con l’anno solare, il primo termine è il 16 giugno, l’altro, cosiddetto “termine lungo” nei successivi trenta giorni è il 16 luglio.

L’adempimento da parte dell’impresa nel più ampio termine avviene mediante il pagamento del diritto annuale incrementato di un importo, pari allo 0,40%, che è parte del tributo medesimo.

Richiamando un parere dell’Avvocatura generale dello Stato l’Agenzia delle entrate riferisce che *“il versamento entro 30 giorni dalla scadenza dell’importo dovuto senza la maggiorazione dello 0,40% è assimilabile all’omesso versamento parziale e non già al ritardato pagamento, di conseguenza la sanzione deve essere rapportata alla frazione dell’importo non versato.”*.

Pertanto, se è dovuto un diritto annuale maggiore rispetto a quello calcolato e versato nel “termine lungo”, detto versamento non è da considerarsi tardivo, ma semplicemente insufficiente; la sanzione deve quindi essere calcolata sulla differenza tra quanto versato nel “termine lungo” e quanto dovuto (imposta più maggiorazione).

Non rileva se l’impresa ha versato il solo diritto annuale e non la maggiorazione, o se ha eseguito un versamento proporzionalmente insufficiente, proprio perché, non potendosi distinguere i due importi (versati con lo stesso codice tributo), il versamento si intende nel suo complesso insufficiente.

Alla luce di tale interpretazione deve essere rivisto l’orientamento, prima dettato con la circolare n. 3587/C, in merito alla applicazione della sanzione a tutti i versamenti del diritto annuale parziali effettuati oltre il termine di scadenza, compresi quindi anche i versamenti effettuati, nel termine prescritto, senza applicazione dello 0,40%.

Uniformandosi all’orientamento dettato dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 27/2013, sarà consentito all’impresa, che abbia effettuato il versamento incompleto come sopra descritto, di regolarizzare la propria posizione **ai sensi dell’articolo 6, comma 1, lett. a) del decreto n. 54/2005** (ravvedimento breve) eseguendo il pagamento nel termine di trenta giorni dalla scadenza del “termine lungo”.

Resta inteso che, laddove l’impresa **non ha versato alcun importo, né entro il 16 giugno né entro il 16 luglio**, il termine ultimo entro il quale poter utilizzare l’istituto del ravvedimento operoso è la data naturale di scadenza cioè il 16 giugno dell’anno successivo.

Si ritiene, infine, necessario chiarire che alle imprese e unità locali che si iscrivono in corso d’anno al registro delle imprese non si applica l’articolo 17 del D.P.R. n. 435/2001; tali soggetti sono tenuti ad effettuare i versamenti del diritto annuale entro trenta giorni decorrenti dall’iscrizione; saranno considerati tardivi e quindi sanzionati con l’applicazione dell’aliquota



del 10% sull'intero importo dovuto e versato tutti i versamenti effettuati nei successivi trenta giorni.

Resta inteso che gli omessi versamenti, parziali o totali, saranno sanzionati con l'applicazione dell'aliquota del 30% sul non versato tenendo conto delle precisazioni sopra esposte.

2) Efficacia del ravvedimento in presenza di versamenti carenti

L'articolo 6 del decreto n. 54/2005 disciplina la possibilità dell'impresa di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.l.g.s n. 472/1997, definendo nel dettaglio le misure ridotte della sanzione applicabile alle stesse imprese in caso di ravvedimento.

Nel confermare la posizione espressa nella nota n. 62417 del 30.12.2008, con la quale si è ritenuto che la modifica disposta dal comma 5 dell'articolo 16 del decreto legge 29.11.2008, n. 185 non ha avuto un automatico effetto di modifica del comma 1, lettere a) e b) del sopra richiamato articolo 6, questo Ministero ritiene necessario uniformare il proprio orientamento a quello espresso dall'Agenzia delle entrate in tema di efficacia del ravvedimento in presenza di versamenti carenti.

In particolare questo Ministero, con la circolare n. 3587/C, nell'esaminare il disposto del comma 4 dell'articolo 6 del decreto n. 54/2005 aveva precisato che il *“termine contestualmente” viene interpretato nel senso che tutte le incombenze previste dalla legge devono essere eseguite nel medesimo giorno* “ e che per ritenere perfezionato il ravvedimento era necessario che *“il versamento di quanto dovuto per diritto annuale, interessi legali e sanzioni debba essere effettuato con un unico modello F24 nel medesimo giorno.”*

Uniformandosi all'orientamento dettato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 27/2013, sarà, invece necessario ritenere perfezionato il ravvedimento di quanto originariamente e complessivamente dovuto anche solo parzialmente, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine del ravvedimento.

Alla luce di tale orientamento nel caso in cui l'impresa effettui, entro il termine prescritto per il ravvedimento, il versamento di un importo di diritto annuale inferiore rispetto al dovuto ma comunque con sanzioni e interessi commisurati al diritto stesso, il ravvedimento si intenderà perfezionato limitatamente a tale importo; sulla differenza non regolarizzata saranno irrogate le sanzioni ad opera degli uffici camerali.

Inoltre nel caso in cui l'impresa, in sede di ravvedimento, effettui un versamento complessivo di diritto annuale, sanzioni, e interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati al diritto annuale versato a titolo di ravvedimento, la camera di commercio dovrà ritenere perfezionato il pagamento con riferimento alla quota parte del diritto annuale – comprensivo o meno della maggiorazione a seconda della data del versamento originario- proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo; sulla differenza non sanata saranno irrogate le sanzioni ad opera degli uffici camerali.



In tutti i casi sarà necessario, comunque, avere l'evidenza dell'intenzione dell'impresa di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso, attraverso la verifica dell'imputazione nel modello F24 di parte del versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'apposito codice tributo.

Si ritiene utile precisare che, a fronte delle indicazioni fornite con la presente nota, sarà necessario procedere all'adeguamento del sistema informatico, al fine di consentire alle camere di commercio di poter effettuare l'accertamento delle violazioni in modo automatizzato; nelle more di tale adeguamento, le camere di commercio saranno supportate dalla società informatica, che legge per conoscenza, nell'individuazione delle posizioni per le quali è necessario che gli uffici camerali applichino i nuovi criteri enunciati nella presente nota.

Alla luce di quanto sopra esposto si invitano gli enti camerali ad adeguare i propri regolamenti relativi alle procedure sanzionatorie del diritto annuale, se necessario anche con provvedimenti d'urgenza, al fine di recepire le nuove indicazioni dettate con la presente nota.

IL DIRETTORE GENERALE
(Gianfrancesco Vecchio)

PIE