

Edizione di mercoledì 28 ottobre 2015

ISTITUTI DEFLATTIVI

[La nuova mappa degli interPELLI](#)

di Enrico Ferra

IVA

[Nuovi chiarimenti in merito ai rimborsi Iva](#)

di Laura Mazzola

ACCERTAMENTO

[Redditometro vincente anche in caso di intento speculativo](#)

di Maurizio Tozzi

CONTENZIOSO

[Ai fini Irap non rileva l'entità dei compensi percepiti dall'avvocato](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Il ravvedimento operoso per i tributi doganali](#)

di Marco Peirolo

ISTITUTI DEFLATTIVI

La nuova mappa degli interPELLI

di Enrico Ferra

Il 22 ottobre sono entrate in vigore le nuove norme in materia di interpello, a cui il D.Lgs. n.156/2015 dedica l'intero Titolo I, rendendo sicuramente più articolata e più organica la relativa disciplina rispetto al passato. La nuova versione dell'art.11 dello Statuto del Contribuente contempla, infatti, quattro momenti in occasione dei quali il contribuente può dialogare preventivamente con l'amministrazione finanziaria allo scopo di ottenere un parere qualificato su specifiche fattispecie ovvero disapplicare un regime particolarmente sfavorevole.

In dettaglio, il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

- “*l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrono condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*” (**interpello ordinario interpretativo-qualificatorio**);
- “*la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti*” (**interpello probatorio**);
- “*l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie*” (**interpello antiabuso**).

Alla quarta forma di interpello (**interpello disapplicativo**), che in buona sostanza sostituisce quello previsto dal vecchio art.37-bis, co.8, del d.P.R. n.600/73, il legislatore dedica uno specifico comma, volendo evidenziare, da un lato, la necessità di passare da questo tipo di confronto qualora s'intenda disapplicare talune limitazioni ordinariamente consentite e, dall'altro, la sua specificità in relazione alla possibilità di impugnare le risposte dell'amministrazione che risultassero non conformi al pensiero dell'interpellante.

In tale ultimo caso, il comma 2 del medesimo art.11 consente al contribuente di consultare l'amministrazione finanziaria “*per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo*

la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi”.

Uno degli aspetti di maggior rilievo rispetto al passato riguarda i **termini tassativi di risposta**, ora differenziati in funzione dei vari tipi di interpello. Infatti, l'amministrazione risponde alle istanze di cui:

- alla lettera a) del comma 1 (interpello **ordinario interpretativo-qualificatorio**) nel termine di **90 giorni**;
- alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 (interpelli **probatorio** e **antiabuso**) ed a quelle di cui al comma 2 (interpello **disapplicativo**) nel termine di **120 giorni**.

Per tutte le tipologie di interpello la regola è quella del **silenzio – assenso**, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente; regola che vale, peraltro, per tutti i comportamenti successivi riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello.

Il decreto chiarisce poi due aspetti piuttosto condivisibili, cioè che non ricorrono le condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente e che la presentazione delle istanze non incide in alcun modo sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

Come precisato, tutte le istanze devono essere caratterizzate dal requisito della “preventività”, ossia devono essere **presentate prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione** o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferiscono le istanze medesime.

Inoltre, tralasciando gli aspetti connessi al contenuto delle istanze, alle modalità di presentazione, all'istruttoria dell'interpello e alle cause di inammissibilità, si evidenzia come la nuova disciplina risolva in via normativa un aspetto piuttosto dibattuto negli ultimi anni, sancendo espressamente l'**impugnabilità delle risposte negative rese alle istanze di interpello** di cui al comma 2 (**interpello disapplicativo**) unitamente all'atto impositivo; diversamente, avverso le risposte alle prime tre forme di interpello non sarà possibile proporre ricorso.

Sempre in merito all'interpello disapplicativo, la norma prevede che, nel caso sia fornita una risposta alle relative istanze, il conseguente **atto di accertamento** sia proceduto, a **pena di nullità**, dalla notifica di una **richiesta di chiarimenti** da fornire entro il termine di sessanta giorni. È inoltre imposto un dovere di “**super motivazione**” dell'**atto impositivo**, che dovrà essere specificamente **motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti** forniti dal contribuente.

Infine, è contemplata una specifica deroga alle disposizioni che sanciscono l'impossibilità di fornire in sede amministrativa e contenziosa le notizie e i dati non addotti nonché gli atti, i registri o i documenti non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio. Di

conseguenza, **nessuna preclusione** per la fase contenziosa dovrebbe operare **in relazione alle informazioni non fornite nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello.**

IVA

Nuovi chiarimenti in merito ai rimborsi Iva

di Laura Mazzola

L'Agenzia delle entrate ha chiarito ieri, rispondendo ad una serie di domande sollevate successivamente all'emanazione della Circolare n. 32/E/2014, la **nuova disciplina** dei **rimborsi** dell'**Iva** di cui all'articolo **38-bis D.P.R. 633/1972**.

Così l'Amministrazione finanziaria, con la Circolare n. 35/E/2015, ha affrontato le questioni numerate e riepilogate di seguito.

1) **Termini per la presentazione della dichiarazione integrativa** nelle ipotesi di:

a) **mancata opposizione del visto di conformità**, ovvero della **sottoscrizione alternativa**, sulla dichiarazione con la quale viene chiesto il **rimborso**: l'**errore** può essere corretto mediante presentazione di una **dichiarazione integrativa**, ovvero di un'**autonoma attestazione** nell'ipotesi di rimborsi chiesti prima dell'entrata in vigore delle modifiche di cui all'articolo 38-bis (13 dicembre 2014) citato e non ancora eseguiti a quella data, laddove sia decorso il termine per la rettifica della dichiarazione;

b) e c) **revoca** in tutto o in parte dell'**importo originariamente** chiesto a **rimborso**, ovvero **incremento** dell'**importo** chiesto a rimborso e **proporzionale riduzione** di quello chiesto in **compensazione o detrazione**: occorre presentare una **dichiarazione integrativa** non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998).

2) **Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà omessa**: non è possibile presentare la sostitutiva in un momento successivo alla dichiarazione/istanza. Infatti la dichiarazione sostitutiva può essere **prodotta successivamente** solo qualora venga presentata una **dichiarazione correttiva/integrativa**.

3) **Dichiarazione sostitutiva** nell'ipotesi di **cessioni di azioni o quote infragruppo**: se le cessioni superano, nell'**anno precedente** la richiesta di rimborso, il **50 per cento del capitale sociale**, anche nell'ambito dello **stesso gruppo**, implicano la **presentazione della garanzia**.

4) **Avvisi di accertamento** relativi all'**imposta di registro** e all'**imposta sostitutiva**: nell'ipotesi in cui le imposte siano dovute in base ad un **atto**, al fine di determinare la differenza tra imposta dichiarata ed imposta accertata occorre fare riferimento ai **dati riportati nell'atto** stesso. In caso di accertamento avente ad oggetto il recupero di **imposta sostitutiva**, o imposta soggetta a **tassazione separata**, la verifica dei presupposti deve essere effettuata con riferimento

all'imposta oggetto di recupero.

- 5) **Accertamenti** definiti mediante **accertamento con adesione o conciliazione giudiziale**: il raffronto tra l'imposta dichiarata e quella accertata deve essere effettuato con riferimento agli **importi rideterminati**. L'Amministrazione evidenzia che, nel caso in cui il contribuente aderisca alla proposta dell'ufficio, ovvero ai rilievi mossi nel processo verbale di constatazione, il perfezionamento dell'adesione risulta equiparabile alla notifica dell'avviso di accertamento.
- 6) Calcolo degli **interessi** ai fini dell'**ammontare da garantire** nel **modello di cauzioni in titoli di Stato**: gli interessi relativi al ritardo nell'esecuzione dei rimborsi in procedura semplificata **non rilevano**.
- 7) **Modello TR** presentato per **anni d'imposta antecedenti il 2015**: la presentazione della dichiarazione annuale relativa ad anni d'imposta **fino al 2014**, contenente l'indicazione dei **rimborsi trimestrali** presentati e munita del visto di conformità o di sottoscrizione alternativa, assolve alle condizioni di **esonero della garanzia**. Per i **rimborsi trimestrali**, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste per la presentazione della dichiarazione sostitutiva ed in assenza di condizioni soggettive di rischio, la **sostitutiva** deve essere presentata all'ufficio o all'agente della riscossione competente allegando la copia del documento d'identità. I rimborsi trimestrali richiesti per l'**anno d'imposta 2014** potranno essere erogati senza presentazione della garanzia se il modello di dichiarazione annuale contiene il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, nonché la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.
- 8) Presentazione di **nuovo TR** per correggere il **quadro TD** del precedente modello inviato: può essere presentato a patto che l'ufficio non abbia già **validato la disposizione di pagamento** ovvero il **credito** non sia già stato **utilizzato in compensazione**. Nell'ipotesi di richiesta di esonero dall'obbligo di prestare garanzia, il nuovo modello TR deve recare il **visto di conformità** o la **sottoscrizione alternativa** e la **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** attestante i **requisiti patrimoniali e contributivi**.
- 9) Presentazione dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà relativa alla **consistenza patrimoniale del soggetto titolare** del credito chiesto a rimborso dal **rappresentante fiscale**: la dichiarazione sostitutiva deve essere presentata dal **rappresentante fiscale** secondo le regole ordinarie, se il soggetto titolare è **residente nell'Unione europea**, ovvero se la produzione della dichiarazione avviene in applicazione di **convenzioni internazionali** tra l'Italia ed il Paese di provenienza. Negli altri casi la solidità patrimoniale deve essere attestata mediante la procedura prevista dall'articolo 3, quarto comma, D.P.R. 445/2000.
- 10) Garanzie per la **compensazione dell'Iva di gruppo**: trovano applicazione le disposizioni contenute nel novellato articolo 38-bis D.P.R. 633/1972. Si evidenzia che, ai fini della determinazione dell'importo della garanzia o dell'assunzione diretta dell'obbligazione, si applica la **franchigia** di cui all'articolo 21 D.M. 567/1993, nei medesimi limiti previsti per i rimborsi in procedura semplificata ovvero fino all'**importo massimo annuale (700.000,00 euro)**.

ACCERTAMENTO

Redditometro vincente anche in caso di intento speculativo

di Maurizio Tozzi

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 21362 depositata in cancelleria il 21 ottobre 2015**, interviene ancora una volta sulla tematica del redditometro, effettuando una sorta di sunto di quelli che sono gli elementi principali di tale tipologia di accertamento.

Venendo all'onere della prova, è sottolineato come l'applicazione dei parametri che sono fissati con i vari decreti ministeriali **sono sufficienti** a consentire all'Agenzia delle Entrate l'esperimento del controllo. Evidentemente, anche alla luce dell'attuale formulazione dell'articolo 38 del DPR 600/73, è ormai **obbligatoria la fase iniziale del contraddittorio** con il contribuente, configurandosi di fatto una sorta di percorso speculare a quello visto in materia di studi di settore. Volendo essere pratici:

- le segnalazioni che conducono alla selezione del contribuente consentono all'amministrazione finanziaria di richiedere al contribuente chiarimenti circa i beni e i servizi di cui ha disposto nell'anno considerato e di dimostrare le occorrenze economiche utilizzate al riguardo;
- tale richiesta deve transitare obbligatoriamente per la fase del contraddittorio preventivo;
- in sede di contraddittorio **il contribuente può validamente difendersi**, producendo proprie memorie. Sul tema si sottolinea l'importanza della linea difensiva del contribuente, posto che nel percorso endoprocedimentale di formazione dell'accertamento, la presenza di memorie difensive **obbliga l'ufficio**, nella motivazione dell'atto che intende emettere, a spiegare le ragioni che hanno condotto al mancato accoglimento delle giustificazioni di parte;
- il contribuente può anche decidere di non partecipare al contraddittorio. In tal caso è ovvio che l'avviso di accertamento **può che essere emesso** sulla base dei parametri disponibili per l'amministrazione finanziaria, mentre **al contribuente resta l'onere di illustrare al giudice le sue motivazioni difensive**;
- sarà infine il giudice a valutare il soddisfacimento dei rispettivi oneri probatori e la sussistenza o meno dei presupposti accertativi.

La Corte di Cassazione, in particolare, rimarca la necessità di dare idonea dimostrazione delle occorrenze utilizzate per le proprie disponibilità, dando anche debito conto del c.d. "**nesso eziologico**". Trattasi di quel parallelo che deve sussistere tra le disponibilità economiche e i beni acquistati o goduti. Nel tempo la Suprema Corte ha più volte ribadito che non serve una dimostrazione puntuale di dette disponibilità, ma è necessario almeno provare **l'entità e la durata** dei redditi utilizzati. In termini essenziali, non è richiesta l'analitica dimostrazione del

pagamento effettuato, ma almeno che al momento del pagamento gli importi utilizzati fossero disponibili e risalenti a fonti giustificate o comunque non più accertabili. Si pensi ad un incremento effettuato nel maggio del 2010: la prova deve essere fornita mediante la documentazione che le risorse economiche sussistevano dal 31 dicembre 2009 (annualità ormai prescritta) e che erano ancora disponibili in prossimità dell'acquisto; o ancora, che nel mese di aprile 2010 si è provveduto ad un disinvestimento con relativo introito delle risorse finanziarie poi utilizzate per il nuovo incremento.

Serve dunque “*un elemento in più della mera prova della disponibilità di tali redditi ulteriori, richiedendo la prova documentale di entità e durata del possesso, al fine di ancorare a fatti oggettivi l’astratta disponibilità di tali redditi, ai fini della concreta riferibilità ad essi della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente*”.

Infine proprio sul tema della prova contraria e del nesso eziologico la sentenza in esame effettua una puntualizzazione molto importante: l'intento speculativo **è del tutto ininfluente** ai fini del redditometro, non essendo utile dimostrare che l'immobile acquistato è stato immediatamente venduto a breve distanza di tempo. Di fatto, se è vero che il nesso eziologico non deve essere “puntuale” e analitico in ordine alla documentazione di acquisto (che ovviamente, se sussiste è bene dimostrare e produrre), è altrettanto vero che non si può giungere al concetto opposto del dimostrare che le risorse finanziarie astrattamente utilizzate per l'acquisto sono comunque state disponibili nel periodo d'imposta considerato, pur se in data successiva all'acquisto medesimo. Della serie, si giustifica l'incremento dell'acquisto di febbraio 2010 con il decremento di ottobre 2010 che ha consentito di avere, nel periodo d'imposta 2010, comunque un ammontare di risorse/reddito in grado di soddisfare l'ammontare utilizzato per l'acquisto.

La Suprema Corte evidenzia di non condividere tali tesi, richiedendo comunque la dimostrazione delle disponibilità finanziarie **in data antecedente all'esborso**. Non è possibile appellarsi al mero dato formale della lettera della norma rinviando ad un astratto possesso nel corso dell'intero anno sottoposto ad accertamento, ma è necessario in ogni caso illustrare la disponibilità antecedente all'acquisto e la relativa entità e durata delle risorse utilizzate, altrimenti l'onere difensivo non è ritenuto soddisfatto. E nel caso analizzato tale comportamento è stato anche duramente penalizzato mediante una severa condanna alle spese di giudizio.

CONTENZIOSO

Ai fini Irap non rileva l'entità dei compensi percepiti dall'avvocato

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 16406 del 05.08.2015** la **Corte di Cassazione** si è nuovamente espressa sul tema dell'assoggettabilità dei professionisti all'Irap.

Nella fattispecie in esame un avvocato si era visto negare il **diritto al rimborso dell'IRAP** versata per l'anno 2001 ed aveva proposto ricorso avverso il provvedimento di diniego emesso dall'Agenzia delle Entrate; il giudice d'appello, confermando la sentenza di rigetto di primo grado, aveva ritenuto che il professionista non avesse dimostrato l'**assenza di autonoma organizzazione**, non avendo, in particolare, giustificato *"in modo esaustivo le poste relative all'entità dei compensi indicati nel quadro RE5 ..., ai compensi erogati a terzi ..., ai costi inerenti l'attività esercitata ... oltre le spese alberghiere e di rappresentanza indicate in dichiarazione"*.

L'avvocato ha proposto ricorso per cassazione, denunciando in primo luogo la violazione dell'art.112 c.p.c. e dell'art.2909 cod.civ., avendo il giudice d'appello omesso di pronunciare (o rigettato implicitamente) **l'eccezione di giudicato esterno** sollevata in relazione ad altra sentenza della CTP di Roma, passata in giudicato, che aveva riconosciuto il diritto al rimborso dell'IRAP **per annualità diverse**, nonostante l'identità della situazione di fatto.

Inoltre, il professionista ha censurato la sentenza di secondo grado per insufficienza e contraddittorietà della motivazione e per **violazione degli artt.2 e 3 D.Lgs. n.446/97** contestando, nello specifico, che il giudice di merito aveva ritenuto sussistente il presupposto dell'autonoma organizzazione senza considerare **l'irrilevanza**, a tal fine, **dell'entità dei compensi professionali percepiti**, e che, in base alle risultanze documentali:

- i compensi erogati a terzi, peraltro di esiguo importo, **non costituivano costi per prestazioni di lavoro dipendente** bensì remunerazioni per consulenze;
- il complessivo ulteriore importo indicato in L. 47.274.000 era costituito dal **valore dei beni strumentali**, pari a sole L. 1.811.000, e da spese varie (assicurazione professionale, abbonamenti a riviste, acquisto libri, ecc.) **non riferibili all'acquisizione di beni idonei a configurare una struttura organizzativa autonoma**.

La Cassazione ha respinto il primo motivo di ricorso, riprendendo il consolidato principio secondo cui *"la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano contenuto ed entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi solo per quanto attiene a quegli elementi che abbiano un valore "condizionante" inderogabile sulla disciplina degli altri elementi della fattispecie esaminata, con la conseguenza che la sentenza che risolva una situazione fattuale in uno specifico*

periodo d'imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altro, ancorchè siano coinvolti tratti storici comuni (da ult., Cass. n. 4832 del 2015 e precedenti ivi richiamati)".

La Suprema Corte ha tuttavia accolto la seconda censura sollevata dal ricorrente ritenendo **non adeguatamente motivata** la sentenza di secondo grado nella parte in cui aveva ritenuto il ricorrente soggetto passivo dell'imposta.

I Giudici di legittimità hanno motivato la decisione sulla base del consolidato orientamento secondo cui il **requisito dell'autonoma organizzazione**, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è **insindacabile in sede di legittimità** se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

- sia, sotto qualsiasi forma, il **responsabile dell'organizzazione** e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altri responsabilità ed interesse;
- impieghi **beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, o si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (Cass., SS.UU., sent. n.12111/09 e Cass. n.25311/14).

Infine, la Cassazione ha ribadito che ai fini dell'applicabilità o meno dell'Irap **non rileva l'entità dei compensi percepiti dal contribuente**, cioè dell'ammontare del reddito conseguito, **ma rileva l'impiego non occasionale di lavoro altrui**, che costituisce una delle possibili condizioni che rende configurabile un'**autonoma organizzazione**.

Tale requisito sussiste se il professionista eroga, non occasionalmente, **elevati compensi a terzi** per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività, **restando indifferente il mezzo giuridico utilizzato** (Cass. sent. n.22674/14).

Pertanto, secondo la Suprema Corte, si deve considerare **soggetto passivo dell'imposta** "chi si avvalga, nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, di una struttura organizzata in un complesso di fattori che per numero, importanza e valore economico siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how, con la conseguenza che **può essere escluso il presupposto di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella autorganizzazione del professionista o, comunque, quando l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento** (Cass. nn. 30753 del 2011, 13326 del 2013)".

IVA

Il ravvedimento operoso per i tributi doganali

di Marco Peirolo

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la nota n. 89853 del 18 agosto 2015, pubblicata sul proprio sito Internet il 20 ottobre 2015, ha illustrato gli effetti, per i tributi doganali, delle novità introdotte dalla L. n. 190/2014 in materia di ravvedimento operoso.

Il primo chiarimento ha per oggetto l'ambito applicativo della previsione della nuova lett. b-quater) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che prevede la **riduzione della sanzione ad un 1/5 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione.

Il comma 1-bis dispone che le nuove lett. b-bis) e b-ter) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che consentono al contribuente una sensibile riduzione delle sanzioni anche oltre il previgente termine di un anno, sono rivolte esclusivamente ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**.

Dato che la portata della lett. b-quater) non risulta espressamente circoscritta ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, da una prima valutazione si poteva ritenere che la nuova previsione fosse applicabile a **tutte le violazioni tributarie, comprese quelle connesse ai tributi doganali**.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha, invece, precisato che anche la citata lett. b-quater) riguarda **esclusivamente i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**. Il comma 1-ter dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, infatti, pur ammettendo la possibilità, in deroga alla generale preclusione posta al comma 1 dello stesso art. 13, di accedere, con riferimento all'applicazione di tutte le disposizioni dell'art. 13, all'istituto del ravvedimento operoso, ha limitato espressamente l'esercizio di tale possibilità ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Tale conclusione, condivisa dall'Avvocatura generale dello Stato, risulta tuttavia **superata dalle novità introdotte in sede di riordino del sistema sanzionatorio**, in attuazione dell'art. 8, comma 1, della L. n. 23/2014 (delega fiscale). L'art. 16, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 158/2015 ha, infatti, riformulato il comma 1-bis dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, riservando anche l'applicazione della lett. b-quater) ai tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate.

Il secondo chiarimento offerto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha per oggetto l'ambito applicativo della previsione della nuova lett. a-bis) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs.

n. 472/1997, che prevede la **riduzione della sanzione ad 1/9 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 90 giorni dall'omissione o dall'errore.

In linea con la posizione dell'Avvocatura generale dello Stato, nella nota si precisa che non sembrano esservi motivi preclusivi per l'applicazione della predetta disposizione ai tributi doganali. La norma in esame è espressione di un generale principio di graduazione delle sanzioni amministrative che, unitamente ai principi di proporzionalità e di effettività delle sanzioni, risulta costantemente ribadito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia ed affermato, per le sanzioni in materia doganale, dall'art. 42, par. 1, del Reg. UE n. 952/2013, istitutivo del Codice doganale dell'Unione europea.

Infine, occorre ricordare che l'istituto del ravvedimento operoso si sovrappone a quello della **revisione dell'accertamento doganale su istanza di parte**, disciplinato dall'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990, per il quale è prevista la **non applicazione di sanzioni** (art. 20, comma 4, della L. n. 449/1997), sempreché ricorrono le stesse condizioni previste per il ravvedimento operoso (mancata constatazione della violazione e mancato inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento). In questa ipotesi, cioè di revisione spontanea, sugli eventuali maggiori diritti restano dovuti gli **interessi** (di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 43/1973) qualora la relativa istanza sia presentata oltre 90 giorni dopo la data in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Diversamente, in caso di **revisione d'ufficio dell'accertamento doganale**, che deve essere eseguito, a pena di decadenza, entro il termine di 3 anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo, l'Amministrazione procede al recupero dei maggiori diritti dovuti dall'operatore secondo le modalità illustrate nella circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 79 del 19 aprile 2000 e risultano applicabili le sanzioni amministrative per le violazioni commesse.