

## IVA

---

### ***Il ravvedimento operoso per i tributi doganali***

di **Marco Peirola**

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 ricorrano 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.