

**ISSN 1127-8579**

**Pubblicato dal 09/01/2017**

**All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38933-il-decreto-fiscale-dl-2016-193-il-nuovo-ravvedimento-operoso>**

**Autore: Pittaluga Francesco**

## **Il decreto fiscale DL 2016-193 - Il nuovo ravvedimento operoso**

A decorative graphic consisting of three blue circles of varying sizes and two thin blue lines. One line starts from the top left and goes towards the middle circle. Another line starts from the top left and goes towards the bottom circle. The circles are arranged in a roughly triangular pattern.

# **Il nuovo ravvedimento operoso in Dogana dopo il “Decreto Fiscale” 2016**

Le modifiche apportate dal “decreto fiscale 2016”  
alla disciplina del ravvedimento operoso di cui  
all’art. 13 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 472

A cura del dott. Francesco F. Pittaluga

Dicembre 2016

*Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto della presente opera, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'opera rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli o altre Amministrazioni dello Stato.*

**La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941.**

*Delle parti della presente opera già state oggetto di preventiva pubblicazione è stata data debita indicazione in corrispondenza del relativo capitolo. Eventuali riproduzioni, anche solo parziali, della stessa dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.*

La Spezia, 23 dicembre 2016

# IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO IN DOGANA DOPO IL “DECRETO FISCALE” 2016

ART. 13 DEL D. LGS. 18/12/1997, N. 472 (NEL TESTO ANTERIORE ALLE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART. 5 C. 1-BIS DEL D.L. 22/10/2016, N. 193 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 01/12/2016, N. 225)	ART. 13 DEL D. LGS. 18/12/1997, N. 472 (INTEGRATO CON LE MODIFICHE APPORTATE DALL'ART DALL'ART. 5 C. 1-BIS DEL D.L. 22/10/2016, N. 193 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI IN L. 01/12/2016, N. 225)
<p>1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</p> <p>a) ad un decimo 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;</p> <p>a-bis) 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 novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;</p> <p>b) ad un ottavo 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;</p> <p>b-bis) 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;</p> <p>b-ter) 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;</p> <p>b-quater) 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 ai sensi dell'articolo 24</p>	<p>1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</p> <p>a) ad un decimo 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;</p> <p>a-bis) 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 novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;</p> <p>b) ad un ottavo 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;</p> <p>b-bis) 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 e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;</p> <p>b-ter) 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;</p> <p>b-quater) 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 ai sensi dell'articolo 24</p>

<p>della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;</p> <p>c) ad un decimo 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 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.</p> <p>1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.</p> <p>1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;</p> <p>1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.</p> <p>2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente 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.</p> <p>3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.</p> <p>4. (Comma abrogato)</p> <p>5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.</p>	<p>della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;</p> <p>c) ad un decimo 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 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.</p> <p>1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate <b>e, limitatamente alle lettere b-bis) e b-ter), ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.</b></p> <p>1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. <b>La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.</b></p> <p>1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.</p> <p>2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente 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.</p> <p>3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.</p> <p>4. (Comma abrogato)</p> <p>5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

In sede di conversione delle disposizioni del D.L. 22/10/2016, n. 193 (“decreto fiscale 2016”), effettuata con legge 01/12/2016, n. 225, il legislatore ha apportato alcune piccole modifiche all’istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall’art. 13 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 472 il cui testo, rispetto alla stesura originaria, ha subito – nel corso degli anni – non poche modifiche ed integrazioni, ultima fra tutte la possibilità di fare ricorso all’istituto de quo anche dopo la conoscenza da parte del contribuente dell’inizio di controlli o verifiche a suo carico.

Ai sensi dell’art. 13 c. 1 del D. Lgs. cit, come modificato prima ad opera della L. 23/12/2014, n. 190 (che ha introdotto il c.d. “ravvedimento lungo” rimodulando così l’intera disciplina del ravvedimento operoso) e poi della L. 24/09/2015, n. 158, il contribuente può “ravvedersi” del proprio comportamento omissivo o commissivo, sempreché la violazione non sia già stata contestata e non siano comunque già iniziati accessi, ispezioni o verifiche a carico suo o dei soggetti con esso solidalmente obbligati, corrispondendo – in uno con i tributi eventualmente ancora dovuti maggiorati degli interessi – la sanzione dovuta in misura ridotta:

- a) ad un decimo 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;
- a-bis) 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 novanta giorni dalla data dell’omissione o dell’errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l’omissione o l’errore è stato commesso;
- b) ad un ottavo 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;
- b-bis) 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;
- b-ter) 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;
- b-quater) 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 ai sensi dell’articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
- c) ad un decimo 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 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.

Secondo le previsioni della “legge di stabilità anno 2015” :

- la preclusione di cui al comma 1 primo periodo – ossia l’esclusione della possibilità di ricorrere al ravvedimento nel caso in cui fossero già in corso accessi, ispezioni o verifiche – non trovava applicazione per i soli tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, salvo il caso in cui fossero già stati notificati al contribuente (o ai suoi coobbligati solidali) atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

In sostanza, per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate il ravvedimento era possibile, da parte del contribuente, anche dopo l’inizio delle operazioni di verifica a condizione che non fossero stati già emessi alcuni atti “impedienti” espressamente (ed esaustivamente) indicati dal legislatore;

- le previsioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), potevano trovare applicazione per i soli tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate.

La L. 23/12/2014, n. 190 aveva quindi limitato ai soli tributi gestiti da tale Agenzia il ravvedimento di cui alle lett. b-bis) e b-ter) così come solo a tali cespiti tributari era fin da principio applicabile la disposizione di cui alla lett. b-quater), ossia la possibilità di ravvedimento successiva alla notifica del processo verbale di constatazione mediante pagamento, oltre che dei cespiti dovuti, della sanzione ridotta ad un quinto del minimo edittale.

Pertanto, fino alla conversione in legge del decreto fiscale 2016, il ravvedimento operoso trovava “cittadinanza” nel mondo doganale solo in alcune casistiche, sostanzialmente limitate al mancato tempestivo pagamento dei conti di debito differiti o comunque di somme garantite. In sede di conversione, il legislatore ha inserito all’interno del decreto fiscale 2016 un art. 5 c. 1-bis con il quale ha modificato parzialmente i c. 1-bis e 1-ter dell’art. 13 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 472 sopra richiamato:

- da un lato, **estendendo de plano l’applicabilità delle ipotesi di cui al c. 1 lett. b-bis) e b-ter) – ma non anche del c. 1 lett. b-quater)<sup>1</sup> – anche ai tributi doganali ed alle accise amministrare dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;**
- dall’altro, ricomprendendo nel campo di applicazione della “eccezione” di cui al c. 1-bis<sup>2</sup> anche i tributi doganali e le accise amministrare dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, fino ad un ben determinato limite temporale costituito dalla “notifica di avvisi di pagamento e di atti di accertamento”.

Le possibilità aperte dalla novella normativa sono, pertanto, notevoli in considerazione del fatto che, fino a ieri, l’accertamento doganale era sostanzialmente dominato dall’impossibilità di fare ricorso all’istituto del ravvedimento in tutti i casi in cui al contribuente (o un suo coobbligato solidale) fosse stato comunicato l’inizio di un’attività di accertamento. In tali casi, sia che si trattasse di accertamento “in linea” sia di accertamento “a posteriori”, l’unica possibilità loro data consisteva nell’attendere gli esiti dell’attività d’ufficio e, eventualmente, definire in via agevolata ai sensi dell’art. 16 del D. Lgs. 18/12/1997, n. 472 la sanzione concretamente irrogata (che, per inciso, poteva anche essere determinata in misura superiore al minimo edittale).

<sup>1</sup> Ossia la possibilità di effettuare il ravvedimento dopo la constatazione della violazione, ma comunque prima dell’emissione degli atti “dirimenti” previsti dal successivo c. 1-ter).

<sup>2</sup> Che rende possibile il ravvedimento anche nei casi in cui siano già iniziati accessi, ispezioni o verifiche a carico del contribuente o dei soggetti con esso solidalmente obbligati

Alcuni problemi sorgono, ora, in sede sia di coordinamento con la previgente normativa in materia di revisione della dichiarazione doganale sia di coordinamento interno fra le diverse tipologie di “ravvedimento operoso” adottabili in Dogana.

Per quanto concerne il primo aspetto, un conflitto di norme sembrerebbe esistere fra le “nuove” disposizioni in materia di ravvedimento e quanto previsto dall’art. 20 c. 4 della L. 27/12/1997, n. 449 in forza del quale “non si applicano sanzioni amministrative in tutti i casi in cui il dichiarante ai sensi dell’articolo 4 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, chiede spontaneamente la revisione dell’accertamento di cui all’articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374. Sugli eventuali maggiori diritti sono dovuti gli interessi di cui all’articolo 86 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni, qualora l’istanza di revisione dell’accertamento sia presentata oltre novanta giorni dopo la data in cui l’accertamento è divenuto definitivo”.

Rammentiamo tutti che tale ultima previsione contiene, di fatto, una causa di esclusione dell’antigiuridicità applicabile nei casi in cui la revisione della dichiarazione doganale sia richiesta dalla parte prima dell’inizio di una qualsiasi attività di controllo a suo carico e, dunque, in tutti i casi in cui questa sia stata:

- esitata “CA” dal canale nazionale di controlli dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e non sia stata fatta oggetto di controllo in sede di analisi dei rischi locale;
- esitata “CD” – “CS” – “VM” dal canale nazionale di controllo o sia stata fatta oggetto di controllo in sede di analisi dei rischi locale ma la richiesta di revisione sia pervenuta all’Ufficio doganale prima della comunicazione alla parte istante del controllo in itinere.

Ora, in considerazione del fatto che l’art. 20 c. 4 cit. non è stato oggetto di abrogazione esplicita, corre il dovere di valutare se lo stesso sia da considerare implicitamente abrogato a seguito dell’intervenuta applicabilità della previsione di cui all’art. 13 c. 1 lett. b-bis) e b-ter) del D. Lgs. 18/12/1997, n. 472 anche ai tributi doganali ed alle accise.

A parere di chi scrive, così come di altra autorevole dottrina<sup>3</sup>, così non è e ciò proprio grazie alla marcata “specialità” della previsione contenuta nell’art. 20 c. 4 cit. le cui disposizioni continueranno a trovare applicazione in tutti i casi in cui l’istanza di parte sia cronologicamente anteriore rispetto all’avvenuta conoscenza da parte di questa (o di un suo coobbligato) dell’inizio di un accesso, ispezione o verifica da parte dell’ufficio doganale; viceversa, qualora tali attività siano state già iniziate<sup>4</sup>, la parte avrà comunque la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso corrispondendo (oltre al cespite tributario ancora dovuto ed ai relativi interesse) la sanzione dovuta in misura ridotta ad un settimo o ad un sesto del minimo edittale a seconda del fatto che la regolarizzazione degli errori avvenga entro 2 anni o oltre 2 anni dall’omissione o dall’errore.

---

<sup>3</sup> BENEDETTO SANTACROCE, LORENDO LODOLI, ETTORE SBANDI, “Ravvedimento per tributi doganali e accise: nuove prospettive di riduzione delle sanzioni in corso di accertamento”, *Il Fisco*, n. 2/2017, p. 128 e ss..

<sup>4</sup> Rectius: il loro inizio sia già stato comunicato alla parte, anche sotto forma di mancato rilascio del codice di svincolo ad una dichiarazione doganale trasmessa in via telematica



E' peraltro da notare che, grazie alle modifiche introdotte all'art. 13 c. 1-ter del D. Lgs. D. Lgs. 18/12/1997, n. 472, il contribuente pare ora avere la possibilità di procedere al ravvedimento operoso anche ai sensi delle lett. a), a-bis) e b) del medesimo art. 13 c. 1.

Altra questione attiene la possibilità di procedere con il "ravvedimento operoso" dopo l'avvenuta notifica, da parte dell'Ufficio doganale, del processo verbale di constatazione con cui viene accertato il mancato pagamento del tributo ovvero viene constatata la violazione amministrativa ma comunque prima dell'emissione dell'avviso di rettifica dell'accertamento o dell'atto di irrogazione della sanzione. E' il caso previsto dall'art. 13 c. 1 lett. b-quater) del novellato del D. Lgs. 18/12/1997, n. 472 la cui applicazione – come detto – è stata *claris verbis* esclusa per i tributi doganali e le accise gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Ora, il fatto che il legislatore abbia espressamente escluso l'applicazione della lett. b-quater) non pare in sé impedire il ricorso alle restanti fattispecie di "ravvedimento operoso" le quali, come previsto dall'art. 13 c. 1-ter D. Lgs. cit., sono precluse dalla sola "notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento".

Qualora si voglia dare al termine di "atti di accertamento" utilizzato in questa sede dal legislatore un significato strettamente tecnico<sup>5</sup>, questi altri non potranno essere che gli atti attraverso i quali viene definita la pretesa del Fisco, ossia quegli atti che – oggi – vengono rubricati quali "avvisi di rettifica" o "avvisi accertamento" o "atti di irrogazione sanzioni", non potendosi invece sussumere nel loro ambito i semplici processi verbali di constatazione inerenti la presunta debenza di una maggiore fiscalità di confine posto che – per loro stessa natura – si tratta di atti interinali al processo di accertamento tributario il cui scopo principale è non più e non tanto quello di "cristallizzare" la situazione accertata dal funzionario, quanto – piuttosto – quello di mettere il contribuente nella possibilità di esercitare il proprio diritto al contraddittorio apportando così, all'interno del procedimento di accertamento, il proprio patrimonio di conoscenze al fine di consentire un migliore (e più corretto) esercizio del potere impositivo.

Alla luce di quanto sopra, pertanto, e sempre salva quella che sarà la prassi applicativa degli uffici, aderendo ad una interpretazione "tecnicistica" del termine "atti di accertamento" utilizzata dal legislatore, sembrano sussistere ampi spazi interpretativi al fine di ritenere applicabili ai tributi doganali ed alle accise i casi di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 c. 1 lett. b-bis) e b-ter) anche dopo la notifica al contribuente del processo verbale di constatazione ma comunque prima dell'emissione, da parte dell'Ufficio impositore, degli atti "definitivi" di accertamento.

Un chiarimento di prassi sarà sicuramente necessario per individuare le modalità attraverso le quali i contribuenti potranno fare concreto ricorso all'istituto del ravvedimento operoso in Dogana. Infatti, se per quanto riguarda le accise non sembrano sussistere particolari problemi stante l'assolvimento mediante F24 del relativo tributo, per quanto riguarda i diritti di confine (e gli altri cespiti, fra i quali l'I.V.A., riscossi all'atto dell'importazione) è noto che il pagamento avviene o mediante bonifico bancario o postale sul cc IT39M0100003245348200005625 intestato Agenzia delle Dogane e dei Monopoli o (in casi eccezionali, secondo quanto previsto dalla circolare n. 20/D del 21/12/2015) a mezzo assegno circolare non trasferibile intestato alla Tesoreria Provinciale dello Stato.

---

<sup>5</sup> E non pare potersi interpretare la disposizione in modo diverso, posto che – nella stessa - il riferimento agli "avvisi di pagamento" è chiaramente inteso all'atto tipizzato di cui all'art. 14 del d.P.R. 26/10/1995, n. 504 (Testo Unico Accise) a mezzo del quale l'Amministrazione provvede al recupero delle somme dovute a titolo di accisa e non correttamente liquidate dalla parte.

Ebbene, nelle more di un pronunciamento di prassi al riguardo, pare che il ravvedimento operoso in relazione ai diritti di confine propriamente detti non possa essere operato se non con le medesime modalità appena sopra esaminate.