



Roma, 30 maggio 2017

Protocollo: 47763/RU/2017

Alle Direzioni interregionali, regionali

LORO SEDI

Rif.:

Alla Direzione interprovinciale di Bolzano e
Trento

BOLZANO

Allegati:

e, per conoscenza:

Al Comando Generale della Guardia di
Finanza

All' Ufficio del Vicedirettore- Direttore
Vicario

Alla Direzione Centrale Legislazione e
procedure doganali

Alla Direzione Centrale Antifrode e Controlli

OGGETTO: Ravvedimento operoso. Applicabilità ai tributi di competenza dell' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, così come modificato dall'art. 5, comma 1-bis, lettere a) e b), del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito nella legge 1° dicembre 2016, n. 225.

L'art. 5, comma 1-bis, lettere a) e b) del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito nella legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha introdotto sostanziali modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, norma, peraltro, già oggetto di recente rivisitazione, dapprima con l'art. 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), successivamente modificata dall'art. 16, comma 1 lett. f), del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

A seguito della richiamata legge di stabilità 2015, allo scopo di illustrarne le modifiche introdotte, si era intervenuti con direttiva 89853/RU/2015 del 18 agosto 2015, i cui contenuti erano stati condivisi dall'Avvocatura Generale dello Stato in sede di incontro periodico,

precisando in quel consesso che i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli erano rimasti esclusi dall'ambito applicativo delle lettere b-bis), b-ter) e b-quater) dell'evocato art. 13.

Le recenti variazioni intervenute in capo all'istituto in trattazione impongono di superare, in parte, quanto declinato con la nota 89853/RU/2015 e, per tale effetto, si rende necessario addivenire ad ulteriori chiarimenti; ciò in quanto, a seguito delle modifiche normative apportate al comma 1-bis dell'art. 13 del D.lgs. 472/1997, le disposizioni delle lettere b-bis) e b-ter), del comma 1, si applicano anche ai tributi doganali e alle accise, amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

La riformata normativa, nella sua formulazione letterale, nell'individuazione delle materie ravvedibili di competenza dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, fa espresso riferimento sia ai tributi doganali che alle accise. L'utilizzo da parte del legislatore del termine accise, tuttavia, potrebbe ingenerare qualche incertezza sulla possibilità di ricomprendervi anche le altre imposte sulla produzione e sul consumo che non hanno formato oggetto di armonizzazione.

A tal riguardo, i riscritti commi 1-bis e 1-ter del più volte citato art. 13 del D.lgs. 472/1997 impongono una lettura in linea con la forza espansiva che il legislatore ha inteso conferire all'istituto, oltre che equilibrata nel definirne il perimetro di applicazione, sia per l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che per l'Agenzia delle Entrate, coincidente con il rispettivo ambito di competenza.

Pertanto sembra coerente e bilanciato intendere la concreta applicabilità della novella normativa alla generalità dei tributi amministrati dall'Area Dogane di questa Agenzia.

Le nuove ipotesi di ravvedimento, che si affiancano a quelle preesistenti, consentono di regolarizzare errori o omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, beneficiando di una riduzione della sanzione correlata alla violazione commessa. In particolare, la sanzione è ridotta:

- **ai sensi del comma 1 lettera b-bis)**, ad un settimo del minimo nel caso in cui la regolarizzazione avvenga 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;
- **ai sensi del comma 1 lettera b-ter)**, ad un sesto del minimo nel caso in cui la regolarizzazione avvenga 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.

Immutate rimangono, invece, le modalità che il legislatore ha fissato per perfezionare il ravvedimento. Il comma 2 dell'art. 13 del D.lgs. 472/1997 impone che esso si perfezioni con la regolarizzazione dell'errore commesso oltre che con il contestuale pagamento:

- del tributo o della differenza del tributo dovuta;
- degli interessi calcolati al tasso legale, maturati dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere eseguito a quello in cui viene effettuato;
- della sanzione in misura ridotta.

A tal proposito, alcuni Uffici hanno specificatamente chiesto se, in materia di accise, il ravvedimento possa considerarsi perfezionato con il pagamento del tributo, della sanzione ridotta e degli interessi o se, ai fini della corretta applicazione dell'istituto agevolativo debba essere versata anche l'indennità di mora prevista dall'art. 3, comma 4, del D.lgs. n. 504/1995. Ed ancora, con riguardo agli interessi, se questi siano da calcolare nella misura del tasso legale ex art. 13, comma 2, D.lgs. 472/1997 o nella misura stabilita per il pagamento differito dei diritti doganali di cui all'art. 3, comma 4, del D.lgs. 504/1995.

Le disposizioni impartite dalla preesistente Area Affari Giuridici e Contenzioso, con direttiva prot. 103172/RU del 16/10/2002, avevano già chiarito quanto qui di seguito integralmente ripetuto:

“ [...] alcune Direzioni regionali hanno chiesto di conoscere se, nei casi di ritardati versamenti di accise, l'istituto premiale possa perfezionarsi con la corresponsione da parte del contribuente, nei tempi previsti dal citato art 13, della penalità ridotta, del tributo e degli interessi moratori al tasso legale con maturazione giorno per giorno o, se, invece, per la sua operatività, in luogo di detti interessi, debba essere versata l'indennità di mora e gli accessori, pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali, come previsto dall'art. 3, comma 4, del D.lgs. n. 504/1995.

In merito, giova evidenziare che l'operatività della misura agevolativa in esame, a prescindere dalle disposizioni recate dalle singole leggi d'imposta, è subordinata al tempestivo pagamento della sanzione ridotta, dell'imposta dovuta e degli interessi nella misura prevista dal comma 2 dell'articolo in esame; conseguentemente in tale ambito di applicazione non assumono rilevanza le specifiche previsioni normative vigenti in tema di ritardati pagamenti, che, viceversa, si applicano nei casi in cui per le anzidette violazioni non si sia fatto ricorso al ravvedimento.

La conferma di tale assunto, che è stato, peraltro, recentemente condiviso dall'Avvocatura Generale dello Stato, si può trarre sia dalla ratio della procedura premiale in parola che dal chiaro disposto normativo recato dal comma 5 del medesimo articolo 13, in base al quale: " le

singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, ad integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione".

Ne consegue che anche in materia di accise il ravvedimento operoso si perfeziona con il pagamento da parte del soggetto obbligato, nei tempi e con le modalità previste, del tributo, della penalità ridotta e degli interessi al tasso legale con maturazione giorno per giorno, senza indennità di mora.

Qualora il ravvedimento abbia ad oggetto le risorse proprie tradizionali dell'Unione di cui all'art. 2, paragrafo 1, lettera a), della Decisione del Consiglio n. 2014/335 del 26/5/2014, il tasso degli interessi moratori dovuti è quello previsto dall'art. 114 del Reg. UE n. 952/2013.

Fermo restando quanto sin qui articolato, giova richiamare l'attenzione sul contenuto di assoluta novità portato dal riscritto comma 1-ter dell'art 13 del D.lgs. 472/1997, con il quale il legislatore supera, anche per i tributi doganali e le accise, la preclusione determinata dal comma 1 e per l'effetto fa venir meno la causa ostativa per accedere al ravvedimento, determinata dall'inizio dei controlli da parte dell'ufficio. Tale ultima limitazione costituiva, in origine, espressione della stessa ratio e finalità dell'istituto, che era quella di permettere all'autore (o agli autori) ed ai soggetti solidalmente obbligati, di rimediare spontaneamente alle omissioni ed alle irregolarità commesse, beneficiando in tal modo di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative applicabili, preservando l'efficacia dissuasiva dei controlli in una logica di premialità del ravvedimento spontaneo.

Al riguardo è utile rimarcare che, per quanto concerne, in particolare, i tributi doganali, l'intervenuta modifica normativa è finalizzata a conformarsi ai principi unionali (cfr. art. 42, paragrafo 1, del Reg. UE n. 952/2013) secondo i quali le sanzioni amministrative debbono essere effettive, proporzionate e dissuasive.

Le differenti misure di riduzione della sanzione, fissate nella norma in relazione alla tempestività con la quale il contribuente si attiva rispetto al momento della commissione della violazione, rispondono quindi, ai richiesti requisiti unionali di effettività e proporzionalità delle sanzioni amministrative scaturenti dalla violazione della normativa doganale.

Per effetto del nuovo comma 1-ter dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472/1997, è possibile ora avvalersi del ravvedimento, anche se siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività da parte dell'ufficio, purché non siano già stati notificati avvisi di pagamento o atti di accertamento.

Pertanto le ipotesi di ravvedimento che possono essere perfezionate, anche a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione, sono quelle previste dal comma 1, lettere a), a-bis), b), b-bis) e b-ter), computato il periodo di tempo trascorso dal momento in cui è stata commessa la violazione. Resta esclusa, come già anticipato, la fattispecie disciplinata dal

comma 1, lettera b-quater), in quanto espressamente riservata ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Diretta conseguenza di quanto precede è la possibilità di potersi avvalere dell'istituto del ravvedimento anche a seguito della constatazione delle violazioni a mezzo processo verbale e fino a quando non sia stato notificato l'atto di intimazione al pagamento del tributo.

Nello specifico, pertanto, per quanto riguarda il settore delle accise, ivi comprese quelle non armonizzate, l'accesso al ravvedimento operoso è precluso dalla notifica dell'avviso di pagamento di cui all'art. 15 del D.lgs. 504/1995.

In via generale deve ritenersi preclusa la fruizione dell'istituto del ravvedimento a seguito della notifica da parte degli uffici di provvedimenti di recupero, autonomamente impugnabili innanzi agli organi della giustizia tributaria, in quanto fattispecie elencate all'art. 19 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Costituisce altresì circostanza preclusiva all'accesso all'istituto del ravvedimento l'avvenuta notifica di atti di contestazione o di irrogazione della sanzione.

Gli atti comminativi della sanzione sono provvedimenti dell'amministrazione con i quali si esercita il potere autoritativo dell'Ufficio nell'ambito di una già definita pretesa tributaria. A ciò si aggiunga che, nello specifico, per gli atti di contestazione o di irrogazione adottati ai sensi dell'art. 16 o dell'art. 17 del D.lgs. 472/1997, il legislatore ha già previsto strumenti tipici di definizione agevolata che fanno accedere ad una considerevole riduzione della sanzione irrogata, nel caso in cui il contravventore rinunci alla proposizione di mezzi d'impugnativa.

Nel senso sin qui argomentato possono essere regolarizzate, tramite il ravvedimento, le violazioni rilevate a mezzo di processo verbale di constatazione, sia qualora la verbalizzazione avvenga presso la sede dell'ufficio, sia nel caso di verbale redatto a seguito di accesso presso il contribuente. Per effetto dei principi di collaborazione e buona fede che sovrintendono ai rapporti tra fisco e contribuente, come declinati dalla legge 27 luglio 2000, n. 212 recante *"Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"*, verrà espressamente indicata, nelle formule enunciative contenute nel corpo del processo verbale di constatazione, la possibilità di procedere alla regolarizzazione dei singoli rilievi formulati, ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 472/1997, prima della notifica del formale atto di accertamento o avviso di pagamento.

Si pone in evidenza, comunque, che le modifiche normative qui tenute in rassegna non hanno comportato alcuna tacita abrogazione della disposizione di cui all'articolo 20, comma 4, della legge n. 449/1997 che prevede, per quanto concerne i tributi doganali, nelle ipotesi di revisione dell'accertamento ad istanza di parte, ex art. 11 del D.lgs. n. 374/1990, la non applicazione delle sanzioni amministrative, come peraltro già rimarcato dalla Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali con il foglio prot. n. 137063/R.U. del 20.12.2016.

E' stato altresì chiesto se la norma di favore che consente l'operatività del ravvedimento operoso si applichi anche qualora la constatazione delle violazioni sia intervenuta prima della sua entrata in vigore. Al riguardo, il tenore letterale della disposizione non sembra porre specifici limiti in tal senso; pertanto, considerata la ratio dell'istituto, finalizzato a deflazionare il contenzioso tributario, è da ritenersi che le nuove regole sul ravvedimento trovino applicazione anche alle violazioni che, alla data di entrata in vigore della legge 225/2016, vale a dire al 3 dicembre 2016, siano state già constatate, purché l'ufficio non abbia perfezionato la notifica dei conseguenti avvisi di pagamento o di atti di accertamento. Del resto, indirizzo analogo era stato già percorso dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 6/E del 19/2/2015.

La presente viene resa di concerto con la Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali.

Le Direzioni in indirizzo avranno cura di portare il contenuto della presente a conoscenza delle articolazioni dipendenti fornendo, ove necessario, ulteriori istruzioni di dettaglio.

Il Direttore Centrale
f.to Prof. Avv. Arturo Tiberi

Firma autografa sostituita a mezzo stampa
ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs. 39/1993