

Il ravvedimento operoso in dogana

di Lorenzo Ugolini (*)

Il **D.L. n. 193/2016** (c.d. Decreto fiscale) ha, per la prima volta, disciplinato l'istituto del ravvedimento operoso in dogana, che consente agli operatori di **regolarizzare** la propria posizione, con il **versamento** di una **sanzione** in misura **ridotta**, sia in assenza, sia in presenza di un controllo da parte dell'Autorità doganale. L'importatore o il rappresentante che ha curato l'operazione in dogana ha, infatti, la possibilità di ravvedersi anche quando ha avuto **conoscenza** di un'attività di **verifica** nei propri confronti e anche trascorsi **due anni** dalla data della **dichiarazione doganale**. Il nuovo istituto, tuttavia, pone alcune **criticità**, giacché, da un lato, il ravvedimento in assenza di indagini rischia di sovrapporsi alla disciplina della revisione dell'accertamento su istanza di parte, che non prevede l'irrogazione delle sanzioni, dall'altro, il ravvedimento in presenza di una verifica non sembrerebbe trovare una preclusione applicativa nella notifica del processo verbale di constatazione, ma soltanto nell'emissione di atti impositivi.

Negli ultimi due anni, da quando è entrata in vigore la Legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190), si è molto discusso sull'applicabilità del nuovo ravvedimento operoso "senza limiti temporali" anche ai tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. Tale facoltà, infatti, avrebbe concesso agli operatori di ridurre una sanzione fortemente sproporzionata, limitandone l'impatto finanziario, anche (e soprattutto) in presenza di accessi, ispezioni e verifiche.

L'art. 5, comma 1-bis, introdotto in sede di conversione del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (c.d. Decreto fiscale) (1), modificando l'art. 13, commi 1-bis e 1-ter, D.Lgs. n. 472/1997, ha esteso, a determinate condizioni, la possibilità, per il contribuente, di regolarizzare la propria posizione in dogana, fino alla notifica di avvisi di pagamento o atti di accertamento.

Si tratta di una novità molto importante, che dovrà essere attentamente valutata da imprese e operatori, anche in ottica di convenienza economica e ottimizzazione di eventuali maggiori costi. E invero, in caso di omissioni ed errori, sarà possibile procedere con un'istanza di

revisione di parte, se le violazioni sono facilmente riscontrabili, ovvero, se queste sono discutibili, attendere il controllo da parte dell'Agenzia delle dogane e valutare in un secondo momento la strategia difensiva (2).

Se, pertanto, da un lato, il ravvedimento operoso in dogana potrebbe agevolare gli operatori, riducendo le sanzioni amministrative, dall'altro, tuttavia, potrebbe incontrare diversi ostacoli, sia a livello di coordinamento con altre norme interne, che di natura interpretativa, rendendo nella pratica poco agevole il suo utilizzo.

Nuova disciplina del ravvedimento doganale

L'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, così come modificato dalla Legge di stabilità 2015 (3), prevede una nuova forma di ravvedimento operoso, che premia il contribuente riducendo gradualmente le sanzioni in funzione della tempistica con la quale il soggetto regolarizza la propria posizione ed eliminando il limite temporale massimo, ora individuato soltanto nella notifica dell'atto di accertamento (4).

(*) *Avvocato in Genova - Armella & Associati, Studio legale*

(1) Il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, entrato in vigore il 24 ottobre 2016, è stato convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

(2) Si ricorda che, per gli atti notificati dopo il 1° gennaio 2016 di importo inferiore a euro 20.000, trova applicazione anche in ambito doganale l'istituto del reclamo e della mediazione di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, ed è inoltre possibile addivenire alla conciliazione anche a seguito di esito negativo della fase amministrativa del reclamo e dell'eventuale me-

diazione (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 e Agenzia delle dogane, circolare 23 dicembre 2015, n. 21/D).

(3) L'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997 è stato modificato anche dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, Legge 11 marzo 2014, n. 23).

(4) Si veda anche E. A. Sepe, "Le opportunità concesse al contribuente con l'estensione delle possibilità di ravvedimento operoso", in *il fisco*, n. 35/2016, pag. 3346.

La regolarizzazione degli errori e delle omissioni, seppur incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, può, infatti, avvenire anche dopo la constatazione della violazione con processo verbale, tramite il versamento della sanzione ridotta a un quinto del minimo (5).

All'entrata in vigore di tale norma, che estende (quasi) *sine die* gli effetti del ravvedimento operoso, era sorto il dubbio se questa trovasse applicazione sia per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, che per quelli amministrati dall'Agenzia delle dogane (dazi e accise). Stante la peculiarità delle sanzioni doganali, molto più elevate rispetto a quelle fiscali, sussiste infatti una reale esigenza di poterle graduare dopo l'inizio di una verifica, soprattutto laddove l'operatore abbia commesso errori involontariamente in buona fede (6).

Al riguardo, tuttavia, la dogana, con nota 18 agosto 2015, prot. n. 89853, ha osservato che la nuova disposizione, pur ammettendo la possibilità di accedere all'istituto del ravvedimento operoso, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata o che siano già iniziati accessi, ispezioni, verifiche o al-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Ravvedimento operoso su istanza di parte

Con l'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016, è stato disciplinato, per la prima volta, il ravvedimento operoso in dogana, consentendo agli operatori di ravvedersi, sia in assenza, sia in presenza di indagini dell'Amministrazione doganale. In particolare, è previsto che, se **non** sono iniziati **accessi, ispezioni o verifiche**, la **regolarizzazione** degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del dazio, può essere effettuata dall'operatore **entro** oppure **oltre i due anni** dalla violazione, mediante la **riduzione** delle **sanzioni**, rispettivamente, a **un settimo** o a **un sesto** del minimo.

tre attività di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza, salva la notifica di atti impositivi, limita espressamente l'agevolazione sanzionatoria ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Di conseguenza, la riduzione delle sanzioni, in presenza di un pvc, a un quinto del minimo non potrebbe riguardare anche i diritti doganali e le accise.

Di contro, in assenza di un'attività di controllo, secondo l'Agenzia delle dogane potrebbe trovare applicazione il nuovo art. 13, comma 1, lett. *a-bis*), D.Lgs. n. 472/1997, che contempla la possibilità di ridurre le sanzioni "a un nono 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 novanta giorni dall'omissione o dall'errore" (7).

Con l'entrata in vigore dell'art. 5, comma 1-*bis*, D.L. n. 193/2016 (8), tale impostazione deve ritenersi definitivamente superata, essendo

(5) Art. 13, comma 1, lett. *b-quater*), D.Lgs. n. 472/1997.

(6) Il D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito, con modificazioni, con Legge 26 aprile 2012, n. 44) ha abrogato l'attenuante, di cui all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 303 T.U.L.D., relativa alle ipotesi di errori di calcolo, conversione di valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede. In particolare, la precedente versione della norma disponeva che "se tale differenza [tra i diritti dovuti a seguito dell'accertamento e quelli calcolati in base alla dichiarazione] dipende da errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione ovvero è dovuta a inesatta indicazione del valore, sempreché il dichiarante abbia fornito tutti gli elementi necessari per l'accertamento del valore stesso, si applica, in luogo dell'ammenda, la sanzione amministrativa non minore del decimo e non maggiore dell'intero ammontare della differenza stessa".

(7) Tale interpretazione ha riscontrato parere favorevole da parte dell'Avvocatura dello Stato, la quale ha evidenziato che l'art. 13, comma 1, lett. *a-bis*), D.Lgs. n. 472/1997 è espressio-

ne di un generale principio di graduazione delle sanzioni amministrative, che, unitamente ai principi di proporzionalità ed effettività delle sanzioni stesse, viene costantemente ribadito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (CGE, 17 luglio 2014, causa C-272/13, Equoland; CGE, 6 febbraio 2014, causa C-242/12, Belgian Shell; CGE, 20 giugno 2013, causa C-259/12, Rodopi-M 91, in curia.eu) e affermato, per le sanzioni in materia doganale, dall'art. 42, par. 1, Reg. 30 ottobre 2013, n. 952 (C.D.U.), secondo cui "Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive". Nella pratica, tuttavia, tale norma ha trovato scarsissima applicazione, giacché, anche secondo l'Agenzia delle dogane, l'operatore può continuare a utilizzare l'istituto della revisione dell'accertamento su istanza di parte, per il quale è prevista la non applicazione delle sanzioni, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche nei suoi confronti.

(8) L'art. 5, comma 1-*bis*, D.L. n. 193/2016 prevede espressamente che "All'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472,

stato disciplinato, per la prima volta, il ravvedimento operoso in dogana, consentendo agli operatori di ravvedersi sia in assenza che in presenza di indagini dell'Amministrazione doganale.

In particolare, il nuovo art. 13, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 472/1997, prevede che, se non sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche, la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del dazio, può essere effettuata dall'operatore entro oppure oltre i due anni dalla violazione, mediante la riduzione delle sanzioni, rispettivamente, a un settimo o a un sesto del minimo (9).

Molto più rilevante, invece, è la novità apportata dall'art. 13, comma 1-*ter*, D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui il limite all'applicabilità del ravvedimento operoso, consistente nell'inizio di un'attività di verifica della quale l'autore o i soggetti solidalmente responsabili (es. rappresentanti indiretti in dogana) abbiano avuto formale conoscenza, non opera per i tributi doganali e per le accise, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento (10).

Dal combinato disposto dei commi 1-*ter* e 1-*bis* si evince, pertanto, che l'importatore o, se delegato, il rappresentante che ha curato l'operazione può ravvedersi, versando la sanzione ridotta anche qualora abbia avuto conoscenza di un'attività di verifica nei propri confronti e anche trascorsi due anni dalla data della dichiarazione doganale.

In assenza di chiarimenti, tuttavia, le due forme di ravvedimento operoso "doganale" potrebbero trovare difficile applicazione nella pratica, in quanto, da un lato, la prima (in assenza di verifiche) si potrebbe andare a sovrapporre con la disciplina della revisione dell'accertamento su istanza di parte, che prevede la non applicazione delle sanzioni, dall'altro, la seconda (in presenza di verifiche) lascia aperti alcuni dubbi interpretativi, anche in merito alla tipologia di atto amministrativo che deve essere notificato all'operatore per precludergli la possibilità di regolarizzare la propria posizione.

Ravvedimento operoso e revisione dell'accertamento su istanza di parte

L'art. 13, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 472/1997, richiamando il comma 1, lett. b-*bis*) e b-*ter*), consente all'operatore, in assenza di un'attività accertativa, di ridurre la sanzione a un settimo o a un sesto se la regolarizzazione di errori e omissioni è avvenuta, rispettivamente, entro oppure oltre due anni dalla violazione.

Tale previsione, tuttavia, rischia di sovrapporsi con la disciplina speciale della revisione dell'accertamento su istanza di parte, attualmente prevista, a livello nazionale, dall'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 374/1990 (11) e, a livello comunitario, dall'art. 173, par. 3, Reg. UE 30 ottobre 2013, n. 952 (12) (Codice Doganale dell'Unione Europea, C.D.U.), secondo cui "su richiesta del dichiarante, entro tre anni dalla data di accettazione della dichiarazione in dogana, la modifica della stessa può essere autoriz-

sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1-*bis* sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: 'e, limitatamente alle lettere b-*bis*) e b-*ter*), ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli';

b) al comma 1-*ter* è aggiunto, in fine, il seguente periodo: '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'.

(9) Il nuovo art. 13, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che "le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-*bis*) e b-*quater*) si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, limitatamente alle lettere b-*bis*) [riduzione delle sanzioni a un settimo del minimo] e b-*ter*) [riduzione delle sanzioni a un sesto del minimo], ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli".

(10) In particolare, nell'ultimo periodo del nuovo art. 13, comma 1-*ter*, D.Lgs. n. 472/1997, si legge che "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".

(11) L'art. 11, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 374/1990 prevede che "La revisione è eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo". Per approfondimenti, Agenzia delle dogane, circolare 4 febbraio 2004, n. 3/D; anche L. Ferrajoli, *Il contenzioso doganale. Disciplina delle controversie amministrative e giurisdizionali in materia di dogane e accise*, Napoli, 2004, pag. 39.

(12) Prima del 1° maggio 2016 (data di entrata in vigore del nuovo codice doganale dell'Unione) la revisione dell'accertamento su istanza di parte era disciplinata dall'art. 78, Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (Codice Doganale Comunitario, C.D.C.).

zata dopo lo svincolo delle merci per consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione”.

All'origine di una tale istanza, possono esservi finalità tributarie quali, per esempio, il diritto a un rimborso dei diritti accertati e già versati (nel caso in cui l'operatore economico si avveda di aver commesso errori o non aver comunicato alcuni dati nella dichiarazione in dogana, con conseguente diritto al rimborso) ovvero l'interesse di evitare l'applicazione delle sanzioni amministrative, di cui all'art. 303 T.U.L.D., qualora l'interessato realizzi di non aver correttamente indicato taluno degli elementi alla base dell'accertamento divenuto definitivo e ne derivi un debito verso la dogana. E invero, ai sensi dell'art. 20, comma 4, Legge n. 449/1997, le sanzioni amministrative non si applicano in tutti i casi in cui il dichiarante, ai sensi dell'art. 173, par. 3, C.D.U., chieda spontaneamente la revisione dell'accertamento (13).

Per l'applicazione del beneficio, come per il ravvedimento operoso, occorre, però, che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza (14).

L'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 374/1990 è, pertanto, una norma speciale, che disciplina, con specifico riferimento all'ambito doganale, la regolarizzazione di eventuali errori e omissioni commessi dall'operatore. Di conseguenza, in

virtù del principio *lex specialis derogat generali*, tale norma dovrebbe applicarsi in luogo dell'art. 13, comma 1-bis, D.Lgs. n. 472/1997, il quale, invece, rimarrebbe limitato a tutti gli altri tributi (15).

Inoltre, la revisione dell'accertamento su istanza di parte è disciplinata anche a livello europeo (art. 173, par. 3, C.D.U.) e, pertanto, in virtù del principio di primazia delle norme comunitarie su quelle nazionali, dovrebbe prevalere sul nuovo istituto del ravvedimento operoso, con conseguente disapplicazione delle sanzioni.

Infine, si osserva che la Corte di cassazione, in vignza del precedente codice doganale, aveva posto alcuni limiti alla revisione dell'accertamento su istanza di parte, affermando, in particolare, che “sono sicuramente al di fuori dell'ambito applicativo della norma in questione [art. 78 C.D.C.] (16) quegli elementi successivi che consistono, non nel rilievo di errori dell'interessato rappresentati da una svista o da un'omissione involontaria, bensì da scelte volontarie poste in essere dal medesimo, successivamente alla dichiarazione di importazione (CGE, n. 468/05, cit., Id., 5 ottobre 2006, causa C-100/05)” (17).

In altri termini, la revisione di parte pareva ammessa soltanto in presenza di errori od omissioni, con la conseguenza che non si sarebbe potuta applicare nei casi in cui l'operatore avesse volontariamente escluso determinati elementi dalla dichiarazione doganale.

Con l'entrata in vigore del nuovo Codice doganale, l'art. 173, par. 3, C.D.U., a differenza del precedente art. 78 C.D.C., non limita più

(13) L'art. 20, comma 4, Legge n. 449/1997, stabilisce, inoltre, che sugli eventuali maggiori diritti non sono dovuti gli interessi di cui all'art. 86 T.U.L.D., se l'istanza di revisione è stata presentata entro novanta giorni dalla data della bolletta doganale.

(14) L'interessato che intenda presentare istanza di revisione dell'accertamento deve farlo, a pena di decadenza, entro tre anni dalla data in cui l'accertamento è diventato definitivo, ossia dalla data di emissione della bolletta doganale. L'istanza di revisione presentata dopo il decorso del richiamato termine triennale va dichiarata inammissibile (o improcedibile). È inammissibile (o improcedibile) anche l'istanza proposta da un soggetto non legittimato oppure ove sia relativa al riesame di questioni già decise dal direttore regionale in sede di procedimento amministrativo per la risoluzione delle controversie, salvo che non risultino omissioni o errori riguardo agli elementi presi

a base della decisione. L'istanza deve essere presentata indicando in modo chiaro le inesattezze e gli errori evidenziati, anche attraverso il riferimento ai pertinenti atti idonei a comprovare gli elementi alla base della richiesta.

(15) E invero, in base al principio di specialità, in caso di antinomia tra due disposizioni giuridiche, prevale quella più specifica, ossia quella la cui fattispecie è contenuta nella fattispecie dell'altra. Quest'ultima non cessa del tutto di produrre i propri effetti, ma vede il suo ambito di applicazione ristretto ai casi in cui non trova applicazione la norma speciale, che si pone con essa in un rapporto di regola ed eccezione.

(16) L'art. 78, par. 1, C.D.C., prevedeva che “Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante”.

(17) Cass., Sez. trib., 27 marzo 2013, nn. 7715 e 7716.

la revisione su istanza di parte alla presenza di errori od omissioni, consentendo sempre all'operatore di modificare la dichiarazione anche dopo lo svincolo delle merci.

Sembra, pertanto, complesso il coordinamento con l'istituto del ravvedimento operoso, che, nella pratica, potrebbe non trovare applicazione.

Ravvedimento operoso in presenza di verifiche

Se, da un lato, il ravvedimento operoso in assenza di un'attività di controllo da parte dell'Amministrazione doganale potrebbe incontrare alcuni ostacoli applicativi, scontrandosi con la disciplina speciale della revisione dell'accertamento su istanza di parte, il nuovo art. 13, comma 1-ter, D.Lgs. n. 472/1997, invece, potrebbe trovare maggiori spazi.

La norma, infatti, per la prima volta in ambito doganale, consente agli operatori di regolarizzare eventuali violazioni, anche in presenza di accessi, ispezioni o verifiche. In tale circostanza, la riduzione sanzionatoria è pari a un settimo o a un sesto del minimo, se il ravvedimento del contribuente avviene, rispettivamente, entro oppure oltre due anni dall'errore o dall'omissione, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento (18).

Si tratta di un'importante novità, giacché tutti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane hanno matrice comunitaria e, pertanto, prima dell'emissione di un atto impositivo, è sempre

IL PROBLEMA APERTO

Sovrapposizione con la revisione dell'accertamento su istanza di parte

La **previsione del D.L. n. 193/2016**, che, in ambito doganale, consente all'operatore, in assenza di un'attività accertativa, di **ridurre la sanzione** a un settimo o a un sesto se la regolarizzazione di errori e omissioni è avvenuta, rispettivamente, entro oppure oltre due anni dalla violazione, rischia di **sovrapporsi** con la disciplina speciale della **revisione dell'accertamento su istanza di parte**, secondo cui, su richiesta del dichiarante, entro tre anni dalla data di accettazione della dichiarazione in dogana, la modifica della stessa può essere autorizzata dopo lo svincolo delle merci per consentire al dichiarante di adempiere ai suoi obblighi riguardanti il vincolo delle merci al regime doganale in questione.

necessario esperire il contraddittorio endoprocedimentale con l'operatore, pena la nullità del provvedimento di rettifica.

E invero, secondo la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione 9 dicembre 2015, n. 24823, nel nostro ordinamento esisterebbe un generale obbligo di sentire il contribuente per quanto riguarda i tributi armonizzati (IVA, accise e dazi doganali) (19).

Inoltre, dal 1° maggio 2016, il diritto al contraddittorio è espressamente disciplinato dal Codice

Doganale dell'Unione Europea. L'art. 22, par. 6, C.D.U., infatti, prevede che "prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta" (20).

Di conseguenza, poiché in ambito doganale è sempre necessario l'avvio di un'attività di controllo da parte dell'Ufficio prima della notifica del provvedimento impositivo, l'operatore, in caso di errori, ha ora la possibilità di ravvedersi, ottenendo una significativa riduzione delle gravose sanzioni.

Per come è formulata la norma, il nuovo ravvedimento operoso potrebbe essere utilizzato anche in presenza di un processo verbale di

(18) In particolare, la riduzione sanzionatoria è vincolata al momento di effettuazione della verifica: se questa interviene entro due anni dalla dichiarazione, la sanzione è ridotta a un settimo; in caso contrario, la sanzione sarà ridotta a un sesto.

(19) Tale obbligo discenderebbe dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nonché dal consolidato indirizzo in tal senso della CGE, pur con il limite dalla necessaria "utilità" di tale previo contraddittorio (CGE, 3 luglio 2014, causa C-129/13 e C-130/13; a livello nazionale, Cass., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19667 e Id., 29 luglio 2013, n.

18184). Per approfondimenti, A. Lovisolo, "Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegna e prospettive", in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 719.

(20) Il diritto al contraddittorio opera anche con riferimento al valore doganale. E invero, qualora l'Amministrazione doganale nutrisse fondati dubbi sul fatto che il valore di transazione dichiarato rappresenti il reale importo totale pagato o da pagare, essa può chiedere all'operatore di fornire informazioni supplementari, ai sensi dell'art. 140, par. 1, RE.

constatazione, giacché l'unica preclusione sembrerebbe essere l'emissione di avvisi di pagamento e atti di accertamento, recanti l'effettiva pretesa impositiva. La riduzione della sanzione, pertanto, dipende da quanto tempo è trascorso tra la dichiarazione doganale di importazione e la notifica del pvc: se inferiore a due anni, la sanzione è ridotta a un settimo del minimo; se superiore, a un sesto (21).

Stanti le possibili problematiche operative connesse con il nuovo istituto del ravvedimento operoso in dogana, sia in presenza che in as-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Presenza di pvc

Per come è formulata la norma, il nuovo **ravvedimento** operoso in dogana potrebbe essere utilizzato anche in presenza di un **processo verbale di constatazione**, giacché l'unica preclusione sembrerebbe essere l'emissione di avvisi di pagamento e atti di accertamento, recanti l'effettiva pretesa impositiva. La **riduzione** della sanzione, pertanto, **dipende** da quanto **tempo** è trascorso tra la **dichiarazione** doganale di **importazione** e la **notifica** del **pvc**: se inferiore a due anni, la sanzione è ridotta a un settimo del minimo; se superiore, a un sesto.

senza di un'attività di controllo, si auspica un chiarimento da parte dell'Agenzia delle dogane, che ne delinei con precisione la portata applicativa.

A ogni modo, con l'entrata in vigore di tale strumento, è opportuno che i soggetti solidalmente responsabili in dogana (importatore e rappresentante indiretto) impostino, sin dall'inizio, una linea difensiva comune e coordi-

nata, al fine di adottare la medesima strategia a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione.

(21) Al riguardo, si osserva che le conseguenze sanzionatorie del ravvedimento "doganale" si distinguono da quelle del ravvedimento "fiscale", in quanto, per i tributi amministrati

dall'Agenzia delle entrate, una volta notificato il pvc, è ammessa soltanto la riduzione delle sanzioni a un quinto del minimo.