

Dichiarazioni contenenti più singoli: profili critici

Numerosi dubbi sull'applicazione dell'art. 303 Tuld si profilano nell'ipotesi in cui la dichiarazione doganale contenga più singoli, atteso che sul punto non vi è un indirizzo consolidato e che la stessa Agenzia delle dogane ha espresso in diverse occasioni orientamenti contrastanti.

Com'è noto, da ultimo, con la nota 9 febbraio 2015, prot. 16407, l'Agenzia delle dogane ha affermato che qualora la dichiarazione contenga più singoli, ciascun singolo deve considerarsi come una dichiarazione a sé stante, non ritenendosi invocabile nessuna forma di compensazione.

Tale interpretazione, tuttavia, non pare coerente con la norma, la quale espressamente stabilisce che "se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione", riferendosi pertanto a una valutazione complessiva, e non singolo per singolo, della liquidazione dei maggiori diritti.

Peraltro, l'interpretazione espressa nella nota è suscettibile di provocare effetti paradossali.

Si ipotizzi che l'operatore abbia presentato in dogana una dichiarazione composta da

Articolo 303 TULD

due singoli e che dall'accertamento risulti che, in relazione al singolo 1, si è profilato un errore in danno all'Erario di 2000 euro, mentre, in relazione al singolo 2, sono stati liquidati maggiori diritti per 2000 euro.

Se prima di applicare la sanzione fosse possibile effettuare una compensazione tra i due singoli, come afferma il testo della norma riferendosi ai diritti "complessivamente dovuti", non configurandosi una reale evasione del tributo, risulterebbero applicabili esclusivamente le modeste sanzioni previste dal primo comma dell'art. 303 Tuld per le violazioni formali (da 103 a 516 euro).

Al contrario, secondo l'interpretazione della Dogana, dovrebbe applicarsi una sanzione da 5.000 a 15.000 euro in relazione all'erronea dichiarazione attinente il singolo n. 1 e una sanzione da 103 a 516 euro con riguardo al singolo n. 2⁽¹⁾, potendo l'operatore beneficiare soltanto della disciplina sul concorso di violazioni, prevista dall'art. 12, d.lgs. 472 del 1997⁽²⁾.

La Commissione tributaria provinciale di Milano

L'inasprimento nell'interpretazione e applicazione del sistema sanzionatorio, che prevede, da parte della Dogana, l'irrogazione di pesanti sanzioni anche a fronte di violazioni di lieve entità, è stato disatteso dalla sentenza 10 giugno 2015, n. 5180, della Commissione tributaria provinciale di Milano. La pronuncia ha affermato che, in particolare nell'ipotesi in cui la dichiarazione sia composta da più singoli, l'Ufficio non può effettuare una valutazione separata in ordine ai maggiori diritti dovuti per le singole partite di prodotti, ma deve confrontare l'importo complessivo dichiarato nella bolletta doganale con l'intero ammontare dei diritti dovuti per effetto dell'accertamento⁽³⁾.

I giudici, infatti, hanno ricordato che, sebbene la repressione delle violazioni alla normativa doganale sia demandata al diritto nazionale degli Stati membri, occorre tuttavia rispettare i principi comunitari di legalità, tassatività, effettività

1) Rispettivamente a norma dell'art. 303, terzo comma, lett. c e dell'art. 303, primo comma, Tuld.

2) L'art. 12, d.lgs. 472 del 1997 consente di irrogare la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio per chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che pregiudicano la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione periodica del tributo. Qualora violazioni della stessa indole siano commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

3) Nello stesso senso anche Comm. trib. prov. Milano, 5 febbraio 2015, n. 1059.

e proporzionalità. Anche nell'ipotesi, frequente nella prassi, in cui la dichiarazione doganale si riferisca a più "singoli", ossia a merci di natura diversa tra loro, ma oggetto della medesima operazione doganale, la sanzione deve determinarsi a norma dell'art. 303 Tuld, ossia valutando l'importo "complessivamente dovuto" sulla base della rettifica della bolletta doganale e non la differenza daziaria riscontrata per ciascun singolo, per non determinare un'indebita violazione del principio di proporzionalità.

Com'è noto, il codice doganale comunitario non prevede un sistema uniforme di repressione delle violazioni, rimettendo agli Stati membri la defini-

zione dei profili sanzionatori, purché nel rispetto dei principi comunitari di effettività e proporzionalità.

Tale attribuzione è stata peraltro riconosciuta dalla stessa Direzione generale dell'Agenzia delle dogane che, dopo l'entrata in vigore del codice doganale, ha chiarito che "per ciò che riguarda gli aspetti sanzionatori continuerà a farsi riferimento alle relative norme nazionali, contenute in primo luogo nel Testo Unico delle leggi doganali" (4).

E invero, il criterio per quantificare le sanzioni irrogabili è da individuarsi esclusivamente nell'art. 303 Tuld, il quale prevede che se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori

di quelli dichiarati in Dogana e la differenza supera il cinque per cento, la sanzione, qualora il fatto non costituisca più grave reato, si determina secondo gli scaglioni individuati nel terzo comma. Tale conclusione ha trovato l'ulteriore conferma dal Compartimento doganale di Genova, il quale, riferendosi alle ipotesi in cui la dichiarazione doganale è composta di più singoli, ha ribadito che "per gli aspetti sanzionatori deve farsi riferimento alle norme nazionali (...) non soltanto per il quantum della pena, ma anche per tutti gli elementi costitutivi della fattispecie che sono parte integrante della norma sanzionatoria. Ne consegue che per l'applicazione del comma 3 dell'art. 303

4) Ag. dogane, circolare 18 dicembre 1998, n. 308.



SARA ARMELLA
Diritto doganale
Prefazione di Cesare Glendi
In uno scenario mondiale sempre più globalizzato e aperto agli scambi commerciali, il volume fornisce uno strumento completo e di agevole consultazione per conoscere, pianificare e semplificare le operazioni di import/export
CON NOVITÀ E INTEGRAZIONI ONLINE
p. 448 • € 60,00
Egea
www.egeaonline.it

Tuld i diritti di confine devono essere presi in considerazione complessivamente (...)⁽⁵⁾.

L'art. 303 Tuld e il principio di proporzionalità

La questione relativa al trattamento doganale dei singoli si aggiunge agli ulteriori aspetti critici che presenta il nuovo art. 303, terzo comma, Tuld⁽⁶⁾, il quale, così come modificato dal marzo 2012, proprio per le violazioni più frequenti e involontarie, solleva forti dubbi di compatibilità con il principio comunitario di proporzionalità, atteso che irroga gravose sanzioni anche in ipotesi di mancato pagamento di diritti doganali per importi relativamente ridotti⁽⁷⁾ e punisce proporzionalmente in maniera meno grave (nel valore edittale minimo) il mancato pagamento di importi molto consistenti.

Nel nostro ordinamento nazionale, il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative tributarie è espresso, in via generale, dall'art. 7, d.lgs. 472 del 1997, il quale prescrive che "Nella determinazione delle sanzioni si ha riguardo alla gravità delle violazioni desunta anche dalla condotta dell'agente (...) nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e

sociali". Anche nella prospettiva del codice doganale dell'Unione europea⁽⁸⁾, di prossima applicazione, il principio è espressamente codificato: l'art. 42, stabilisce infatti, che "ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive".

Peraltro, pur non essendo espressamente esplicitato in ambito doganale dall'attuale codice doganale comunitario (e in attesa dell'entrata in vigore del prossimo codice dell'Unione), la Corte di Giustizia ha affermato che "secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili (...), gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità"⁽⁹⁾.

Il giudice comunitario ha pertanto chiarito che l'esistenza di un rapporto di proporzione tra la violazione commessa e la san-

zione irrogata è immanente al diritto comunitario, anche in ambito doganale, di talché, pur in mancanza di una norma esplicita, le Amministrazioni doganali nazionali, nell'irrogare le sanzioni, sono obbligate a valutare la congruità della misura adottata rispetto allo scopo da perseguire e a graduare la sanzione in relazione alla natura e alla gravità dell'infrazione commessa⁽¹⁰⁾.

Di conseguenza, a fronte di una violazione di tipo sostanziale, la sanzione non può precludersi in misura fissa, ma deve variare proporzionalmente rispetto all'importo dei diritti evasi, ciò che pone in dubbio il sistema "a scaglioni", introdotto dal nostro legislatore nel 2012, il quale proporzionalmente colpisce in maniera più significativa violazioni di entità economica più ridotta.

Per tale ragione, spetta al giudice nazionale verificare che l'importo della sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e, in tal caso, disapplicare la norma sanzionatoria⁽¹¹⁾.

**Sara Armella
Lorenzo Ugolini**

5) Compartimento doganale di Genova, nota 20 aprile 1994, n. 4421.

6) L'art. 303, terzo comma, Tuld prevede a) per i diritti fino a 500 euro, una sanzione da 103 a 500 euro; b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, una sanzione da 1.000 a 5.000 euro; c) per i diritti da 1.000,1 a 2.000 euro, una sanzione da 5.000 a 15.000 euro; d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, una sanzione da 15.000 a 30.000 euro; e) per i diritti pari o superiori a 4.000 euro, sanzione da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

7) Del tutto sproporzionata risulta, per esempio, la sanzione minima di euro 30.000, a fronte di una contestazione di maggiori diritti per 4.000 euro.

8) Reg. Ue 9 ottobre 2013, n. 952, che entrerà in vigore il 1° maggio 2016.

9) Corte giust., 6 febbraio 2014, C-242/12, *Belgian Shell*; Corte giust., 20 giugno 2013, C-259/12, *Rodopi-M 9*; Corte giust., 19 luglio 2012, C-263/11, *Ainras Redlihs*, punto 44; Corte giust., 26 ottobre 1995, C-36/94, *Siesse*, punto 21; Corte giust., 16 dicembre 1992, C-210/91, *Commissione/Grecia*, punto 19; Corte giust., 21 settembre 1989, C-68/88, *Commissione/Grecia*, Racc., punto 23, in curia.eu.

10) Corte giust., 17 luglio 2014, C-272/13, *Equoland*; nello stesso senso anche Corte giust. 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*; Corte giust., 22 dicembre 2010, C-438/09, *Dankow-ski*, in curia.eu.

11) Corte giust., 19 luglio 2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p. 54; Cass., sez. trib., 4 giugno 2014, n. 12460, in *Banca dati BIG Suite*, *Ipsoa*.