



La “rottamazione” delle sanzioni doganali

Il D.L. 119/2018 consente la definizione agevolata delle sanzioni di natura doganale, escludendo la possibilità di addivenire alla piena chiusura delle controversie in corso

Il decreto legge 119/2018 (in attesa di conversione) consente la definizione delle sanzioni di natura doganale, dazi e Iva esclusi.

Con il c.d. Decreto fiscale 2019 (d.l. 119/2018, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 23 ottobre 2018) il governo prevede (per la prima volta) la definizione agevolata delle sanzioni di natura doganale, escludendo, tuttavia, la possibilità di addivenire alla piena chiusura delle controversie in corso.

Il decreto (in fase di conversione), infatti, non prevede la possibilità di definire i maggiori dazi accertati da parte dei funzionari doganali, analoga restrizione è prevista per l’Iva all’importazione. Tali pretese, infatti, dovranno essere interamente versate.

La limitazione imposta non muta l’importanza dell’agevolazione offerta. La prevista “rottamazione” delle violazioni doganali merita attenzione e rappresenta un’occasione per evitare l’alea del procedimento giudiziale.

Al riguardo, va ricordato che, rispetto alle sanzioni emesse dall’Agenzia delle entrate, la pena prevista per le violazioni in materia doganale prevede importi (non proporzionali) assai più gravosi.

Il sistema sanzionatorio in materia doganale

Com’è noto, mentre la normativa doganale sostanziale è pienamente armonizzata a livello europeo, il codice doganale comunitario non prevede un regime sanzionatorio uniforme e la repressione delle violazioni è demandata alla legislazione di ciascuno Stato membro. Ciò nondimeno, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che, in ogni Paese, occorre tenere conto dei principi comunitari di legalità, tassatività, effettività e proporzionalità⁽¹⁾.

Nel nostro ordinamento la materia sanzionatoria è regolata dal Testo unico delle leggi doganali, c.d. Tuld⁽²⁾, il quale prevede, agli artt. da 302 a 321, illeciti ammini-

strativi puniti con sanzioni pecuniarie amministrative.

L’originaria disciplina ha subito rilevanti modifiche per effetto del d.l. 2 marzo 2012, n. 16⁽³⁾, il quale ha previsto un sostanziale aggravamento delle sanzioni per le violazioni contemplate dall’art. 303 Tuld.

Il primo comma di tale articolo, che regola le violazioni c.d. formali, ossia improduttive di danno per l’Erario, punisce con la sanzione amministrativa da 103 a 516 euro le differenze tra quanto dichiarato e quanto accertato, relative alla qualità, quantità e al valore delle merci destinate all’importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione.

La previsione di una sanzione amministrativa in caso di violazioni improduttive di danno per l’Erario pone tuttavia un problema di compatibilità rispetto al principio di offensività, sancito, in via generale, dallo Statuto dei diritti del contribuente⁽⁴⁾.

1) Corte giust., 6 febbraio 2014, C-242/12, Belgian Shellp, p. 50; Corte giust., 20 giugno 2013, C-259/12, Rodopi-M 91; Corte giust., 17 luglio 2014, C- 272/13, Equoland, in curia.eu. La Commissione europea ha recentemente manifestato la necessità di una disciplina doganale armonizzata anche sotto il profilo sanzionatorio, attraverso la proposta di direttiva 13 dicembre 2013, n. 2013/0432.

2) D.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43.

3) D.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44.

4) In tal senso anche Cass., sez. V, 15 aprile 2015, n.7576, Cass., sez. V, 11 settembre 2013, n. 20771.



E invero, a norma dell'art. 10, terzo comma, l. 212 del 2000, le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduca in una mera violazione formale, senza alcun debito di imposta. Al riguardo, se è da ritenere esclusa l'illegittimità costituzionale delle disposizioni dell'art. 303 Tuld in relazione alla prospettata violazione della norma statutaria, ciò nondimeno va ricordato che le norme dello Statuto rappresentano, secondo l'orientamento costante della Corte di Cassazione, principi generali dell'ordinamento giuridico⁵⁾.

L'ipotesi più significativa, tra quelle regolate dall'art. 303 Tuld, si rinviene tuttavia nel terzo comma, il quale trova applicazione qualora la dichiarazione relativa alla qualità, alla quantità o al valore non corrisponda a quanto accertato dalla Dogana e i diritti di confine, "complessivamente dovuti" secondo l'accertamento, siano maggiori di oltre il cinque per cento di quelli calcolati in base alla dichiarazione.

In tale ipotesi, a seguito delle modifiche apportate dal d.l. 16 del 2012, le sanzioni non sono più proporzionali all'entità dell'accertato (da una a dieci volte), ma sono attualmente determinate secondo scaglioni, parametrati ai diritti di confine pretesi dal-

l'Amministrazione a seguito della revisione dell'accertamento⁶⁾.

Alla luce della disamina normativa, non deve meravigliare se nell'ambito di una rettifica doganale le sanzioni possono rappresentare anche il 400% dei diritti di confine contestati.

È evidente l'assenza di proporzionalità tra danno arrecato all'erario e sanzione ascrivibile all'autore della violazione.

Il decreto legge 119/2018 e la definizione delle controversie di natura doganale

Per la prima volta una decreto volto alla rottamazione delle liti tra contribuenti e amministrazioni fiscali, prevede la possibilità di stralciare integralmente i carichi tributari pendenti con l'Agenzia delle dogane afferenti le sanzioni emesse ai sensi dell'art. 303, del Tuld (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale).

La definizione agevolata, tuttavia, prevede il pagamento integrale dei maggiori dazi, dell'Iva all'importazione e degli interessi dovuti per le c.d. risorse proprie tradizionali, correlati alle sanzioni irrogate.

La ratio, solo in parte condivisibile, risiede nella natura del dazio stesso (ma non dell'Iva all'importazione) di risorsa propria dell'Unione europea, pertanto indisponibile per il fisco italiano.

Le c.d. risorse proprie, infatti, sono riscosse dagli stati membri all'atto dell'importazione dei beni nel territorio doganale e riversate nelle casse della Comunità europea.

L'Iva all'importazione, che è sempre stata di fatto ricondotta tra tributi doganali (unitamente ai dazi), e riscossa in dogana, ma non appartiene ad un genus differente rispetto a quello dell'Iva interna e, pertanto, non è una risorsa propria della Comunità europea, ma un tributo interno nella disponibilità dello Stato.

Ciò nondimeno, la prassi dell'Agenzia delle dogane è sempre stata orientata ad estendere la valenza di risorsa propria all'Iva all'importazione attribuendole la qualifica di diritto doganale.

Tale impostazione è ormai definitivamente superata a seguito delle pronunce con cui la Corte di Giustizia europea ha statuito che l'Iva all'importazione – pur essendo liquidata e riscossa con modalità operative analoghe a quelle dei diritti doganali – non rappresenta un dazio doganale, bensì un tributo interno (Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, C-272/13).

Tale principio è stato chiaramente ribadito in più occasioni sia dalla giurisprudenza di merito che di legittimità, secondo

5) In numerose pronunce, la Consulta ha negato la natura costituzionale delle norme dello Statuto (ex pluribus, Corte Costituzionale, 27 febbraio 2009, n. 58; Corte Costituzionale, 27 febbraio 2008, n. 41), ma ha tuttavia riconosciuto la loro valenza di principi generali dell'ordinamento (Cass., sez. V, 24 ottobre 2014, n. 22658; Cass., sez. V, 7 febbraio 2013, n. 2871; Cass., sez. V, 18 gennaio 2012, nn. 636, 637, 638, 639, 640, 641, 642).

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.



cui l'Iva all'importazione non può rientrare tra i diritti di confine, in quanto il rinvio alle disposizioni delle leggi doganali opera soltanto con riferimento alle modalità di accertamento delle sanzioni, mentre l'imposta sul valore aggiunto ha natura di tributo interno.

Più di recente, sul punto, assumono rilievo le sentenze della Corte di Cassazione pronunciate sul caso Puma (Corte di Cassazione, sez. V, 6 aprile 2018, n. 8473; Corte di Cassazione, sez. V, 15 ottobre 2018, nn. 25645, 25646 e 25647; Corte di Cassazione, sez. V, 12 ottobre 2018, nn. 25437 e 25438).

E invero, nella parte relativa all'Iva tali pronunce si esprimono definitivamente e senza rin-

vio, stabilendo un principio di diritto che va ben oltre il singolo caso concreto.

In particolare, la Corte di Cassazione, ha stabilito che l'Iva non può essere contestata dall'Amministrazione finanziaria, ove sulla contestazione afferente i dazi sia già stata assolta mediante reverse charge (Cass., sez. V, 6 aprile 2018, n. 8473).

Ciò nondimeno, il decreto esclude chiaramente la possibilità di "rottamare" o definire in maniera agevolata l'Iva all'importazione e i maggiori dazi accertati, chiedendone l'integrale assolvimento, pena l'impossibilità di definire le relative sanzioni.

Per altro, i provvedimenti sanzionatori irrogati dalla Dogana nazionale, ai sensi dell'art. 303, del

Tuld, dovrebbero rispettare il principio di proporzionalità (espresso in più occasioni anche dalla Corte di Giustizia), in forza del quale le misure punitive inflitte dagli Stati membri non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi e devono tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione commessa. Nella prassi ciò non avviene. Le sanzioni di natura doganale, infatti, rappresentano, quasi sempre, almeno quattro volte l'importo dei maggiori diritti contestati.

Sotto quest'ultimo profilo, il Decreto fiscale rappresenta un interessante opportunità per definire tutti i carichi pendenti relativi alle sanzioni collegate al tributo.

Massimo Monosi

Studio Armella



C.A.D. MESTIERI Srl

Società unipersonale

Capitale sociale interamente versato € 52.000,00

CENTRO ASSISTENZA DOGANALE Legge 6-2-1992 n. 66 art. 7 comma 1 septies
AUTORIZZAZIONE N. 2167/DIV. V/SD DEL 09.10.1998
MINISTERO DELLE FINANZE DIREZIONE GENERALE DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E IMPOSTE INDIRETTE
ALBO NAZIONALE C.A.D. N. 30 DEL 16.10.1998 MINISTERO DELLE FINANZE DG SD DIV. V

41012 CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2/A
Tel. + 39 059 657 001 più linee
Fax + 39 059 657 044 Telex 510631 Samasped I
Internet: www.samasped.com
E-mail: info@samasped.com
REA 283000
Registro Imprese MO - 1996-144082
Partita IVA 0234 837 0368

**CENTRO ELABORAZIONE DATI INTRASTAT
ASSEVERAZIONI
SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE, IVA COMUNITARIA,
ACCISE E COMMERCIO ESTERO**

**• ESPERTO NEL SETTORE TESSILE ABBIGLIAMENTO
E NELLA GESTIONE DEL TPP VERSO QUALSIASI PAESE**