

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 04/06/2013

All'indirizzo <http://xn--leggedistabilit2013-kub.diritto.it/docs/35116-sanzioni-amministrative-senza-paracadute-le-modifiche-all-art-303-del-testo-unico-delle-disposizioni-legislative-in-materia-doganale-d-p-r-23-gennaio-1973-n-43>

Autore: Andrea Festa

Sanzioni amministrative senza paracadute. Le modifiche all'art. 303 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43)

Sanzioni amministrative senza paracadute. Le modifiche all'art. 303 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43).

Abstract

In questo articolo si analizzano le novità in materia di sanzioni doganali apportate all'art. 303 TULD dal D.L. n. 16/2012 convertito nella L. n. 44/2012. Si evidenziano le fattispecie che comportano l'irrogazione di sanzioni amministrative, le circostanze esimenti e gli importanti inasprimenti sanzionatori, contenuti nel riformulato terzo comma, nel caso i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento siano maggiori di oltre il cinque per cento rispetto a quelli dichiarati per merce dichiarata all'importazione definitiva, al deposito o al transito doganale. Tali inasprimenti sono volti a contrastare fenomeni di evasione fiscale come la sottofatturazione del valore all'importazione, oltre che a indurre gli operatori a una maggiore attenzione all'atto della presentazione delle dichiarazioni doganali.

Il decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (pubblicato sulla GU n. 52 del 2 marzo 2012) coordinato con la legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44 ha apportato, tra l'altro, consistenti novità in materia di sanzioni amministrative in ambito doganale. L'art. 11 comma 4 del decreto in oggetto, infatti, ha innovato la disciplina sanzionatoria contenuta all'art. 303 del TULD con effetto dallo stesso giorno di pubblicazione.

Una comparazione – effettuata nella tabella qui sotto – della disciplina sanzionatoria ante e post riforma, appare opportuna per avere un primo sguardo di insieme.

Tabella 1. Art. 303 TULD prima e dopo il D.L. 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modifiche dalla L. 26 aprile 2012, n. 44

Art. 303 ante riforma	Art. 303 post riforma, in vigore dal 29/4/2012
<p>1) Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con l'ammenda da lire 20.000 a 50.000.</p> <p>2) La precedente disposizione non si applica:</p> <p>a) quando nei casi previsti dall'articolo 57, lettera d), pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;</p> <p>b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;</p> <p>c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci delle merci dichiarate.</p> <p>3) Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati e la differenza supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata in misura non minore dell'intero ammontare della differenza stessa e non maggiore del decuplo di essa.</p> <p>Tuttavia, se tale differenza dipende da errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione ovvero è dovuta ad 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.</p>	<p>1) Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da euro 103 a 516 a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine nel qual caso si applicano le sanzioni indicate al seguente comma 3.</p> <p>2) La precedente disposizione non si applica:</p> <p>a) quando nei casi previsti dall'articolo 4, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;</p> <p>b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;</p> <p>c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci delle merci dichiarate.</p> <p>3) Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:</p> <p>a) per diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 euro a 516 euro;</p> <p>b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro;</p> <p>c) per i diritti da 1.000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;</p> <p>d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;</p> <p>e) per diritti pari o superiori a 4.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.</p>

Per quanto riguarda il primo comma, oltre ad adeguare esplicitamente alla moneta di nuovo corso legale la sanzione amministrativa da applicarsi in caso di accertamento di errata indicazione

del valore, della qualità e della quantità di merci importate definitivamente, vincolate a deposito doganale oppure a transito doganale, il legislatore ha previsto che qualora l'errata indicazione del valore delle merci comporti la rideterminazione dei diritti di confine (ovvero dazi e IVA all'importazione¹), l'applicazione della sanzione è esplicitata al comma 3, mentre nella vecchia versione del primo comma ne era già indicata la misura che variava da 20.000 a 50.000 Lire.

È bene precisare che, come indicato all'art. 198 del Regolamento UE n. 2454/1993, qualora una dichiarazione doganale sia composta da più articoli, ognuno di essi è da considerare a tutti gli effetti una dichiarazione doganale a sé stante. Da ciò si evince che saranno applicabili tante separate sanzioni ex art. 303 TULD per ciascun singolo che infranga la normativa in argomento². Naturalmente, ricorrendone i presupposti, ciascun singolo potrà separatamente beneficiare delle esimenti indicate al secondo comma.

Quest'ultimo, rimasto sostanzialmente immutato, stabilisce che non si dà luogo all'applicazioni di sanzioni se, nonostante l'errata indicazione della voce doganale, risulta indicata correttamente la denominazione commerciale, sempreché tale indicazione sia *contenuta* nella dichiarazione doganale, non essendo infatti accettabile che sia semplicemente riportata in altri documenti (come fatture commerciali e simili)³.

In aggiunta, e sempre con riferimento a differenze di qualità, non si dà luogo alla sanzione qualora in fase di accertamento l'amministrazione doganale riconosca classificabile in una sottovoce⁴ ricompresa all'interno della stessa voce doganale dichiarata e purché l'ammontare dei diritti dovuti resti invariato o sia superiore meno di un terzo.

¹ L'IVA all'importazione è in realtà da inquadrare nel più ampio ambito dei diritti doganali, all'interno del quale è ricompresa la particolare fattispecie dei diritti di confine.

² Fatta salva la disciplina del cumulo giuridico.

³ L'unica novità riguarda l'inserimento, alla lettera a, del riferimento all'articolo 4, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374 e non più all'abrogato art. 57 TULD.

⁴ La tariffa doganale comunitaria è composta di dieci cifre di cui le prime due identificano il capitolo del sistema armonizzato, le prime quattro la voce, le prime sei la sottovoce, le prime otto corrispondono alle suddivisioni, mentre tutte le dieci cifre indicano la voce doganale completa.

L'ultima, importante esimente è indicata alla lettera c) del secondo comma, laddove si stabilisce che non si procede all'applicazione di alcuna sanzione qualora la differenza positiva *o anche negativa* nella quantità o nel valore rientri nel limite del 5% per ciascun singolo.

Il terzo comma è quello che ha subito le innovazioni più importanti. In effetti, è di tutta evidenza che, rispetto alla formulazione originaria, esso sia stato completamente riscritto. Ciononostante, risulta non intaccato il principio che vincola la sua applicabilità ai casi in cui la differenza *positiva* tra i diritti dichiarati e quelli accertati superi il 5%. Di conseguenza, esso resta inapplicabile in caso di accertamento di una differenza diritti *in meno* rispetto al dichiarato. Ciò nell'ovvia necessità di impedire che un dichiarante il quale abbia inavvertitamente corrisposto maggiori diritti rispetto al dovuto, sia paradossalmente sanzionato, anche pesantemente, per una propria inesattezza che lo abbia già direttamente danneggiato. Sebbene però il legislatore abbia da una parte conservato questo elementare principio di ragionevolezza, dall'altra proprio al terzo comma manifesta chiaramente la volontà di inasprire l'aspetto sanzionatorio attraverso una gradazione più che proporzionale soprattutto delle sanzioni minime da applicare in base alle diverse fattispecie configurate.

Nella versione precedente, infatti, la sanzione era applicata in una forbice compresa tra un minimo pari all'ammontare dei diritti non pagati e un massimo pari a dieci volte lo stesso ammontare, a prescindere dalla cifra in questione. Dal 2 marzo 2012, invece, tale differenza assume una rilevanza cruciale, poiché se la differenza tra i diritti dichiarati e quelli accertati rientra nel limite di 500 euro, al trasgressore sarà applicata la sanzione amministrativa da 103 a 516 euro, mentre per differenze più consistenti si manifesta l'inasprimento mediante diversi scaglioni di punibilità.

In particolare, se l'ammontare dei diritti non pagati supera i 500 euro ma non i 1.000 euro, la sanzione varierà da 1.000 a 5.000 euro (lettera b); se supera i 1.000 euro ma non i 2.000 euro, la

⁵ D'altronde, qualora la differenza fosse anche di molto superiore a 30.000 €, troverebbe comunque applicazione la sanzione minima di 30.000 € e non, come previsto in precedenza, l'intero ammontare dei diritti non pagati. In questo caso, l'introduzione di un valore minimo fisso di sanzionabilità rappresenterebbe paradossalmente un affievolimento della sanzione.

sanzione oscillerà tra 5.000 e 15.000 euro (lettera c); se supera i 2.000 euro ma non i 3.999,99 euro, la sanzione varierà tra un minimo di 15.000 e un massimo di 30.000 euro (lettera d). Se, infine, si accerta una differenza diritti pari o superiore ai 4.000 euro, la sanzione da applicare sarà piuttosto pesante, muovendo da un minimo di 30.000 euro a un massimo pari a dieci volte l'importo dei diritti non pagati (lettera e)⁵.

Sul punto, è bene ricordare che le sanzioni amministrative appena descritte possono essere definite con il pagamento contestuale di 1/3 della somma sopra indicata ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 472/97.

In ogni caso, l'intento del legislatore risiede nel tentativo di scoraggiare e contrastare fenomeni di evasione fiscale, come la c.d. sottofatturazione all'importazione, attraverso la configurazione di scaglioni di punibilità che, a partire da un differenza accertata dei diritti dovuti superiore a 500 € vedono peraltro visibilmente inasprite le sanzioni minime. Se le modifiche apportate all'art. 303 saranno sufficienti a raggiungere o perlomeno ad approssimare tale obiettivo, soltanto il tempo potrà dirlo. Tuttavia, il legislatore non si è limitato ad accentuare l'aspetto sanzionatorio, ma ha anche deciso di cassare completamente il "paracadute" offerto al trasgressore all'art. 303 terzo comma, *ultimo capoverso*, suscitando perplessità tra gli operatori professionali del settore e un ampio dibattito riguardo l'opportunità di una decisione del genere. In effetti, dal 2 marzo 2012, in caso di dichiarazione di merci destinate all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana, chiunque, *seppure in buona fede*, commette un errore di calcolo, di conversione della valuta estera o di semplice trascrizione, non potrà invocare l'applicazione della sanzione amministrativa in misura ridotta (da un decimo all'intero ammontare della differenza dei diritti dovuti e accertati), nemmeno nel caso in cui si adoperi per fornire all'Amministrazione tutti gli elementi per il corretto accertamento del valore. In pratica, osservano i critici entrando nel merito, anche i semplici errori materiali compiuti dai dichiaranti doganali saranno soggetti agli inasprimenti sanzionatori, nonostante centrino poco o nulla con le fattispecie fraudolente che si intendono

colpire con le innovazioni apportate dal D.L. 16/2012, con il risultato di appesantire il lavoro degli operatori professionali del settore se non addirittura di ingenerare un intrinseco rischio economico e imprenditoriale, con relativi costi. D'altro canto, l'obiettivo sotteso all'eliminazione di tale paracadute è proprio quello di responsabilizzare gli operatori del settore spingendoli verso una sempre maggiore attenzione in sede di dichiarazione doganale. Ciò potrebbe riflettersi anche nella riduzione della percentuale di revisioni necessarie per far fronte agli errori anzidetti, a beneficio dell'attività dell'amministrazione.

I dubbi che dal punto di vista della legittimità sostanziale sono stati sollevati, anche attraverso la lamentata inosservanza dell'art. 10 della L. 212/2000 (*Statuto dei diritti del contribuente*), e in particolare dei principi di collaborazione e buona fede nei rapporti con l'Amministrazione, non sono stati tenuti in considerazione in fase di conversione del decreto (L. 44/2012). Una motivazione per tale decisione può risiedere nel convincimento che l'art. 10 dello *Statuto* garantisce la non sanzionabilità dei *meri errori formali*, mentre l'inesattezza dei dati presentati a corredo di un atto pubblico quale è la dichiarazione doganale difficilmente può qualificarsi come errore di quel tipo. Inoltre, con riferimento alla cause di non punibilità contenute nell'art. 6, comma *5bis*, del D.lgs. 472/1997, bisogna aggiungere che queste stabiliscono la possibilità di evitare l'irrogazione di una sanzione amministrativa qualora la violazione non pregiudichi le attività di controllo dell'Amministrazione. Tuttavia, è opinione prevalente che tale pregiudizio sia esattamente quanto accade in caso di presentazione di una dichiarazione doganale contenente dati errati.

Andrea Festa*

**Le osservazioni e i giudizi espressi in questo articolo riflettono unicamente le opinioni personali dell'Autore e non impegnano in alcun modo l'Amministrazione di appartenenza.*