



**AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI**

Roma, 9 Febbraio 2015

Protocollo: 16407/R.U.

Rif.:

Alle Direzioni Interregionali,
Regionali ed alla Direzione
Interprovinciale di Trento e
Bolzano

Allegati:

LORO SEDI

OGGETTO: Quesito circa la corretta applicazione dell'art. 303 T.U.L.D..

Alcune Direzioni Interregionali hanno chiesto alla scrivente un parere circa la corretta applicazione dell'art. 303 T.U.L.D. e, in particolare, se, nel caso di dichiarazioni contenenti più "singoli", l'applicazione delle sanzioni previste dalla norma debba riferirsi a ciascuna dichiarazione, complessivamente considerata, ovvero a ciascun "singolo" in essa contenuto.

Per una migliore comprensione del fatto, si osserva, in via preliminare, che ciascuna dichiarazione doganale (c.d. "bolletta"), può essere relativa a una sola partita di merce ovvero a più partite, omogenee o eterogenee. Mentre nel primo caso la dichiarazione si compone di un solo elemento, detto "singolo", nel secondo è composta di più "singoli". Gli operatori possono, in sostanza, decidere come effettuare le operazioni doganali, secondo insindacabili criteri di convenienza economica.

In sede di applicazione delle sanzioni, dunque, può verificarsi che una dichiarazione doganale composta di due "singoli", ciascuno recante difformità tra il dichiarato e l'accertato, possa comportare l'applicazione di gravi sanzioni, perfino nel caso in cui non si verifichi alcuna evasione d'imposta nella dichiarazione complessivamente considerata, come meglio risulterà analizzando il seguente esempio.

Dichiarazione "*Alfa*", composta di due singoli:

Singolo n. 1

Diritti dichiarati	1000
Diritti accertati	3001
Differenza (tributo evaso)	2001

Singolo n. 2	
Diritti dichiarati	3000
Diritti accertati	900
Differenza (tributo da rimborsare)	- 2100

Se prima di irrogare la sanzione si operasse una compensazione tra dare e avere tra i due “singoli” all’interno delle singola dichiarazione doganale, sarebbe evidente che, non essendoci tributo evaso, si applicherebbero esclusivamente le due (modeste) sanzioni, per le violazioni formali, come previsto dall’ art. 303, co. 1, T.U.L.D.

Se, invece, si considerasse ciascun singolo come una autonoma dichiarazione si applicherebbe al singolo n. 1 la (gravosa) sanzione *ex art.* 303, co. 3, let. d) e al singolo n. 2 la sanzione per violazione formale prevista dall’art. 303, co. 1, T.U.L.D.

Chiarita la problematica, in merito al quesito proposto dalle strutture periferiche, si osserva quanto segue.

Il principio generale del divieto di compensazione tra diverse dichiarazioni doganali (e in genere fiscali) sussiste anche con riguardo (non a una pluralità di dichiarazioni, ma) ai singoli fatti dichiarati all’interno di ciascuna di esse e, in particolare, a ciascun “singolo” di cui essa è composta. Operare diversamente, infatti, oltreché ad essere contrario all’art. 198 del Reg. Cee 2454/93, il quale prevede testualmente che : <<*Qualora una dichiarazione in dogana comporti più articoli le indicazioni relative a ciascun articolo sono considerate costituire una dichiarazione separata*>>, comporterebbe un’indebita differenziazione tra operazioni economiche analoghe, trattando più favorevolmente l’operatore che abbia preferito formulare una dichiarazione contenente più “singoli” rispetto ad un altro

che abbia scelto di sdoganare le medesime partite di merci con più diverse dichiarazioni. In sostanza, il principio di indifferenza tra le due modalità dichiarative è la *ratio* della citata norma comunitaria che, per questo, impone di considerare ciascun “singolo” quale autonoma dichiarazione.

In senso contrario alla tesi appena sostenuta, tuttavia, alcune strutture periferiche rilevano che la materia sanzionatoria non è devoluta al legislatore dell’Unione Europea, ma a quello interno, con conseguente inapplicabilità al caso dell’art. 198 Reg. ce 2454/1993.

L’obiezione non sembra fondata, per i seguenti motivi: *in primis*, se è vero che il diritto sanzionatorio esula dalla competenza dell’Unione, è altresì indubbio che l’intera materia doganale è di competenza esclusiva della stessa (art. 3, let a, T.F.U.E.); *in secundis*, la nozione di “dichiarazione” doganale è comunque estranea alla materia sanzionatoria.

In ogni caso, anche ammettendo che la norma dell’Unione Europea sia inapplicabile al caso concreto, può ritenersi che un’attenta analisi di quella interna non porti a conseguenze significativamente diverse. E infatti, il testo attualmente vigente dell’art. 303 T.U.L.D., scaturito dalla novella operata dal D.L. 16/2012, conv. in L. 44/2012, ha previsto, contrariamente a quanto disposto dallo Statuto del Contribuente, sanzioni per violazioni di carattere anche esclusivamente formale. Alla luce del criterio ermeneutico fondato sull’interpretazione dell’intenzione del legislatore, *ex art. 12, co.1, ult. parte, delle “Disposizioni sulla legge in generale”* dunque, può ritenersi che il legislatore sia intervenuto, per ottenere, a fronte della riduzione quasi totale e semplificazione dei controlli doganali, una maggiore responsabilizzazione e accortezza degli operatori nel redigere le dichiarazioni. In questa logica è indifferente che vi sia un tributo evaso oppure no; quel che rileva è che un’inesatta dichiarazione comporta per l’operatore la certezza quasi assoluta che esso non sarà sottoposto ai controlli doganali di tipo fisico, salvi i controlli “a campione”.

Se questa è stata la ragione della modifica normativa, è evidente che ciascun elemento dichiarato deve essere oggetto di particolare cura ed eventualmente di sanzione, di per se stesso considerato, senza alcuna possibilità di effettuare compensazioni tra più diversi errori all’interno della singola dichiarazione.

Né questa conclusione sembra poter essere messa in discussione dall’unica norma interna che eccezionalmente prevede la compensazione tra diverse dichiarazioni doganali (art. 328 del R.D. 65/1896, tutt’ora formalmente in vigore).

La norma, di cui sembra comunque dubbia la compatibilità con la regolamentazione doganale dell'Unione Europea, non può infatti essere applicata per analogia al caso in questione, in quanto, appunto, eccezionale (art. 14 preleggi).

* * * * *

Attesa la rilevanza della questione e le conseguenze che ne derivano, anche con riferimento ad eventuali possibili contenziosi che potrebbero sorgere a seguito dell'irrogazione delle sanzioni, l'orientamento appena espresso è stato condiviso dall'Avvocatura Generale dello Stato, nel corso dell'incontro periodico del 17 dicembre u.s.

Nell'invitare le Direzioni in indirizzo a diramare le presenti istruzioni ai dipendenti uffici e ai principali operatori, si rammenta che, da un punto di vista fattuale, i dichiaranti incorsi in errori possono beneficiare della disciplina del concorso formale, qualora più favorevole e laddove ne ricorrano le condizioni (*ex art. 12, 1° co. D. Lgs. 472/97*). In particolare, nel caso in cui con un'unica azione (sottoscrizione della dichiarazione doganale) vengano violate una o più norme tributarie, di carattere formale o sostanziale, a causa della presenza di più "singoli" all'interno di una dichiarazione, sarà possibile applicare esclusivamente la sanzione per la violazione più grave, contenuta in un "singolo", aumentata da un quarto al doppio. In ogni caso, comunque, dovrà tenersi conto di quanto previsto dall'art. 12, co. 4, 472/97.

La somma risultante dall'applicazione delle norme più favorevoli in tema di concorso, poi, potrà essere oggetto di ulteriore riduzione in caso di definizione agevolata *ex art. 17, co. 2, 472/97*.

Si richiama, infine, il disposto dell'art. 20, co.4, della L. 449/97 secondo il quale gli operatori, possono, di propria iniziativa, ed entro 90 giorni dalla definitività dell'accertamento, chiedere la revisione dello stesso, beneficiando della (integrale) non applicazione delle sanzioni.

Il Direttore Centrale ad interim
f.to Dott.ssa Maria Grazia Artibani
Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai
sensi dell'art.3, comma 2, del D.Lgs n.39/93