

CIRCOLARE N. 22/2024

D.Lgs. 26 SETTEMBRE 2024, N. 141 – «DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL’UNIONE E REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA DI ACCISE E DI ALTRE IMPOSTE INDIRETTE SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI» - PRIMI CHIARIMENTI APPLICATIVI - SANZIONI AMMINISTRATIVE E CONFISCA PER OPERAZIONI DOGANALI IN LINEA

Sommario

1. Premessa	1
1. Dichiarazione infedele – Accertamento e liquidazione	2
2. Diritti di confine - principi di applicazione della sanzione amministrativa disciplinata dall’art.96 del DNC in presenza di violazione infedele dichiarazione ex articolo 79 (contrabbando per infedele dichiarazione).....	2
2.1 Calcolo dei diritti di confine dovuti	3
2.2 Variazione del singolo articolo in più articoli a seguito dell’accertamento.....	4
2.3 Determinazione delle sanzioni amministrative.....	5
3. Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa.....	5
4. Estinzione e confisca	7

1. Premessa

In relazione alle novità normative introdotte in materia sanzionatoria dalle disposizioni nazionali complementari al codice doganale unionale (DNC) approvate dal D.L.vo 141/2024, si ritiene opportuno fornire alcuni criteri orientativi in materia, anche per uniformare l’attività sul territorio nazionale.

1. Dichiarazione infedele – Accertamento e liquidazione

La violazione, disciplinata dall'art.79 delle DNC, si verifica, oltre che in presenza di indicazione scorretta degli elementi tradizionali dell'accertamento, anche in caso di errata liquidazione dei diritti (ad esempio, mediante l'indicazione di un'aliquota non conforme del dazio doganale o dell'IIVA).

Si chiarisce che il riferimento ai "diritti di confine dovuti" è relativo ai diritti che, a seguito del controllo la parte è tenuta a corrispondere in più, a qualsiasi titolo, rispetto a quelli dichiarati.

2. Diritti di confine - principi di applicazione della sanzione amministrativa disciplinata dall'art.96 del DNC in presenza di violazione infedele dichiarazione ex articolo 79 (contrabbando per infedele dichiarazione)

Con circolare 25/2023, l'Agenzia è intervenuta chiarendo i principi cui conformarsi per l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dell'allora vigente articolo 303 TULD, sulla base della giurisprudenza nazionale in materia.

La problematica verteva fondamentalmente sulle difficoltà applicative del sistema sanzionatorio in presenza di dichiarazione doganale composta da più articoli, ed in particolare sulla complessa fattispecie di accertamento doganale con rideterminazione dei diritti di confine rispetto a diversi articoli della medesima dichiarazione con contestuale accertamento di differenze positive e negative e, quindi, di diritti dovuti e non dovuti.

Sul punto e con riferimento all'articolo 303 del vecchio TULD, la Corte Suprema di Cassazione, con la sentenza n.25509 del 12/11/2020 ha affermato che *“nei casi di violazione del limite del 5% tra quanto dichiarato ed accertato, ex art. 303, comma 3 TULD, nel caso di dichiarazione cumulativa per plurime partite di merci, in conformità al diritto unionale, dovrà riferirsi all'insieme delle singole partite di merce contenute nell'ambito dell'unica dichiarazione mentre, sotto il profilo sanzionatorio, si avranno tante violazioni per quante sono le partite che hanno concorso a determinare l'eccedenza così configurandosi un concorso formale omogeneo con conseguente applicabilità del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997”*.

I principi, enunciati dalla suprema Corte nella richiamata sentenza, sono applicabili anche in relazione al nuovo sistema sanzionatorio delle DNC, in quanto ispirati al principio di proporzionalità delle sanzioni contenuto al paragrafo 1 dell'articolo 42 del Codice doganale unionale.

Considerato che la struttura del nuovo sistema sanzionatorio poggia su soglie di punibilità che differenziano la fattispecie penale del contrabbando per infedele dichiarazione da quella amministrativa di cui all'art.96, si dettano le seguenti disposizioni per l'uniforme applicazione da

parte degli Uffici delle dogane del metodo di calcolo di tali soglie di diritti di confine dovuti, nonché, dell'eventuale successivo calcolo delle sanzioni amministrative.

2.1 Calcolo dei diritti di confine dovuti

Il problema del calcolo dei diritti di confine dovuti, in più rispetto a quelli dichiarati dalla parte, rileva soprattutto in presenza di dichiarazioni con più articoli. Il calcolo dei diritti di confine dovuti risulta, infatti, di facile soluzione nel caso di dichiarazione doganale composta da un solo articolo.

A tal fine gli Uffici delle dogane, in osservanza al principio espresso dalla Corte con la sentenza *sundicata*, devono, in primo luogo, verificare se il valore complessivo dei diritti di confine dovuti a seguito dell'accertamento superi o meno il valore complessivo dei diritti dichiarati e liquidati dalla parte, considerando tutti gli articoli che hanno subito una variazione a seguito del controllo.

In caso di riscontro negativo, ovvero quando i diritti complessivamente dovuti siano pari o inferiori a quelli dichiarati, si applica la sanzione amministrativa ex articolo 96, comma 4¹.

In caso di riscontro positivo, ai fini del calcolo dei diritti di confine dovuti, in aderenza al principio espresso dalla Corte suprema, si deve far riferimento ai saldi di ciascun diritto di confine, distintamente considerati, considerando tutti gli articoli che hanno subito una variazione a seguito del controllo.

Per il rispetto del principio di proporzionalità, qualora dal calcolo dei diritti di confine distintamente considerati si determinino saldi sia positivi che negativi, ai fini del calcolo dei diritti dovuti, i saldi negativi devono essere sottratti ai saldi positivi.

A tal riguardo, si riportano i seguenti due esempi:

Esempio - Compensazione tra diritti di confine - 1			
	Numero articolo	Dazio	IVA
Dichiarato	1	10.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	25.000,000
	Totale	20.000,00	60.000,000
Accertato	1	22.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	14.000,000
	Totale	32.000,00	49.000,000
Maggiori diritti	1	12.000,00	-
	2	-	11.000,00
	Totale differenza accertato	12.000,00	-
Totale diritti di confine dovuti		1.000,00 di dazio	

¹ Un sola volta per l'intera dichiarazione, ancorché dall'accertamento risultino variati più articoli.

Esempio - Compensazione tra diritti di confine 2			
	Numero articolo	Dazio	IVA
Dichiarato	1	10.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	25.000,000
	Totale	20.000,00	60.000,000
Accertato	1	22.000,00	35.000,000
	2	10.000,00	24.000,000
	Totale	32.000,00	59.000,000
Maggiori diritti	1	12.000,00	-
	2	-	1.000,00
	Totale differenza accertato	12.000,00	- 1.000,00
Totale diritti di confine dovuti		11.000,00 di dazio	

In entrambi gli esempi, i diritti di confine complessivamente dovuti sono superiori a quelli dichiarati e, pertanto, per nessuna delle due dichiarazioni è applicabile la sanzione minima ex articolo 96, comma 4.

In entrambe le dichiarazioni, la rideterminazione dell'Ufficio comporta due saldi negativi (diritti non dovuti) per l'IVA, con uguale saldo positivo per il dazio.

Tuttavia, nel primo caso i diritti di confine complessivamente dovuti, a titolo di dazio, sono pari a 1.000 euro (con applicazione art.96) mentre nella seconda dichiarazione sono pari a 11.000 euro (con applicazione art.79).

Se si considerassero unicamente i saldi di ciascun diritto di confine, senza considerare i diritti di confine complessivamente dovuti, cui tra l'altro fa riferimento l'articolo 79, la violazione dell'esempio 1² sarebbe punita nello stesso modo di quella dell'esempio 2. E' evidente che una tale applicazione violerebbe il principio di proporzionalità.

2.2 Variazione del singolo articolo in più articoli a seguito dell'accertamento

Qualora in fase di accertamento l'Ufficio determini, per uno specifico articolo, la presenza di una o più porzioni di merce differente (con la conseguente previsione di articoli diversi), la violazione deve essere riferita unicamente all'articolo dichiarato. Le eventuali differenze complessive di diritti dovuti in più rispetto a quelli dichiarati, conseguenti ad esempio ad una diversa classificazione, costituiscono la misura su cui calcolare la sanzione per la violazione afferente l'articolo dichiarato.

² La sproporzione sarebbe ancor più evidente se per la dichiarazione doganale del primo esempio, l'IVA non dovuta superasse i 12.000. In tale caso, i diritti di confine complessivamente dovuti sarebbero inferiori a quelli dichiarati, con diritto al rimborso da parte del dichiarante.

La variazione di un singolo articolo in più articoli, difatti, potrebbe non determinare un'eccedenza dei diritti di confine complessivamente dovuti rispetto a quelli dichiarati per l'articolo originario (se non in conseguenza di un differente trattamento tariffario tra le merci dell'articolo originario e quelle dei "nuovi" articoli; detta operazione, si evidenzia, potrebbe comportare anche una diminuzione complessiva dei diritti di confine dovuti e quindi il diritto al rimborso degli stessi).

I nuovi articoli rideterminati dall'Ufficio doganale non costituiscono, comunque, nuove violazioni rispetto a quella afferente l'articolo originario.

2.3 Determinazione delle sanzioni amministrative

In base al principio affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza citata, dopo aver stabilito la presenza di diritti di confine dovuti superiori a quelli dichiarati, l'Ufficio deve determinare la misura della sanzione applicabile.

Nel caso di dichiarazione costituita da più articoli, va applicato il principio che per cui si hanno tante violazioni quanti sono gli articoli che hanno concorso a determinare i maggiori diritti dovuti, con conseguente applicabilità del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, ovvero se più favorevole alla parte, del cumulo materiale.

3. Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa

L'articolo 112³ delle disposizioni complementari prevede la possibilità, per l'autore della violazione, di estinguere i reati di contrabbando punibili con la sola pena della multa. La disposizione in parola non prevede altre condizioni né stabilisce termini temporali per accedere all'istituto.

L'articolo 88 stabilisce le aggravanti del contrabbando, prevedendo l'aggiunta della reclusione quando il reato sia commesso con specifiche modalità (comma 1, comma 2 lettere a, b e c), ovvero quando la conseguenza finanziaria dello stesso superi certe soglie.

L'aggravante della reclusione fino a tre anni è aggiunta quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è maggiore di euro 50.000 (articolo 88 comma 3).

³ Art. 112 Estinzione dei delitti di contrabbando punibili con la sola multa: 1. Per i delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, l'autore della violazione può effettuare il pagamento, oltre che del tributo eventualmente dovuto, di una somma determinata dall'Agenzia in misura non inferiore al 100 per cento e non superiore al 200 per cento dei diritti previsti per la violazione commessa. 2. Il pagamento della predetta somma e del tributo estingue il reato. 3. L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell'Agenzia.

Pertanto per i reati di contrabbando, per i quali nessuno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è superiore a euro 50.000 e non ricorrono altre aggravanti, l'autore può accedere all'istituto previsto dall'articolo 112.

La facoltà della parte di ricorrere all'istituto previsto dall'articolo 112, non prevede un termine di decadenza. Pertanto, lo stesso è attivabile anche in pendenza di procedimento penale.

Ai sensi dell'articolo 104 delle disposizioni complementari, al procedimento di estinzione di cui all'articolo 112 possono essere applicati gli istituti generali in materia di sanzioni amministrative di cui ai decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472, per quanto non specificamente previsto e in quanto compatibili.

In particolare, la parte può definire la propria posizione, ancorché l'Ufficio doganale non abbia determinato la misura della sanzione, anche mediante il ricorso al ravvedimento operoso ex articolo 13 del D.L.vo 472/1997.

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 107, 108 e 109⁴, nei casi in cui sia possibile l'estinzione del reato mediante l'istituto ex articolo 112, i processi verbali (notizie di reato), per violazioni commesse sia dentro che fuori gli spazi doganali, vanno inoltrati all'Autorità giudiziaria competente solo qualora la parte non abbia estinto il reato ai sensi dell'articolo 112.

Si evidenzia, altresì, che l'aver utilizzato l'istituto disciplinato dall'articolo 112, non pregiudica la facoltà della parte di presentare eventuale istanza di revisione della dichiarazione ai fini del rimborso, nel rispetto della normativa unionale che regola la procedura di rimborso e sgravio.

Nelle operazioni in linea, si ritiene necessario stabilire un termine entro il quale l'Ufficio doganale competente debba attendere l'esercizio della facoltà in argomento e, qualora l'estinzione del reato non sia intervenuta, procedere comunque alla trasmissione del processo verbale di cui agli articoli 107 e 109. L'inoltro del processo verbale all'Autorità giudiziaria, non impedisce comunque alla parte di accedere, successivamente a tale inoltro, all'istituto ex articolo 112.

Qualora entro il termine di 30 giorni per l'esercizio del diritto ad essere ascoltati e sempre che l'Ufficio non ritenga di dover archiviare il processo verbale di constatazione, ritenendo le

⁴ Art.107 comma 4: Il processo verbale e' trasmesso all'autorita' giudiziaria competente per il procedimento penale ove la violazione costituisca reato e, fatto salvo quanto previsto in materia di competenza per la revisione delle dichiarazioni, all'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in base al luogo dove e' constatata la violazione **salvo che la violazione sia estinta, a seconda dei casi, ai sensi dell'articolo 112 o per oblazione**

Art.108: 1 I processi verbali concernenti le violazioni del presente allegato e di ogni altra legge nei casi in cui l'applicazione di essa e' demandata all'Agenzia, quando riguardino violazioni accertate fuori degli spazi doganali e per le quali puo' aver luogo l'estinzione ai sensi dell'articolo 112 o l'oblazione sono trasmessi, a cura dei pubblici ufficiali che li hanno redatti, all'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente in base al luogo dove e' constatata la violazione. 2 L'ufficio competente dell'Agenzia, **qualora le violazioni non vengano estinte con le modalita' di cui al comma 1, invia** i verbali all'autorita' giudiziaria territorialmente competente in base al luogo dove la violazione e' stata accertata, qualora dette violazioni abbiano rilevanza penale, corredandoli delle indicazioni stabilite nell'articolo 107, comma 3.

Art.109 comma 1: I processi verbali per i reati per cui non e' ammessa ne'l'oblazione, ne' l'estinzione ai sensi dell'articolo 112, sono trasmessi, a cura dei pubblici ufficiali che li hanno redatti, alla competente autorita' giudiziaria.

osservazioni della parte utili in tal senso, lo stesso provvede a notificare l'Autorità giudiziaria competente. Contestualmente, l'Ufficio procederà anche alla contestazione della sanzione (doppio binario).

4. Estinzione e confisca

L'istituto previsto dall'articolo 112 non prevede l'automatica applicazione della confisca.

L'articolo 112, difatti, dispone che l'esercizio della facoltà di estinzione del reato da parte dell'autore, "*non impedisce*" all'Ufficio doganale di procedere alla confisca delle merci eventualmente già oggetto di sequestro.

Considerato che l'estinzione del reato comporta l'applicazione della sanzione amministrativa, nei casi di definizione ex articolo 112, per le violazioni ex articolo 79 (contrabbando per infedele dichiarazione), si ritengono applicabili le esimenti relative alla confisca previste dall'articolo 96, comma 9.

Le Direzioni Territoriali vigileranno sull'uniforme applicazione della presente circolare presso gli Uffici dipendenti. In applicazione della Direttiva del Direttore dell'Agenzia prot. n. 612382/RU del 2 ottobre 2024, eventuali difficoltà incontrate nella sua applicazione saranno tempestivamente segnalate alla scrivente Direzione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero
Firmato digitalmente