

IVA e imposte indirette

Disciplina doganale e sanzioni tra effettività, dissuasività e proporzionalità



Fabrizio Vismara

Professore di diritto internazionale presso l'Università degli Studi dell'Insubria
Direttore del Corso di perfezionamento in diritto doganale e del commercio internazionale presso la stessa Università
Avvocato in Milano, Partner dello Studio Curtis, Mallet-Prevost, Colt & Mosle

Le regole UE in materia di sanzioni doganali

1.

Introduzione

La definizione di regole sanzionatorie che siano dissuasive, effettive e proporzionali riveste specifica rilevanza in ambito doganale. Accanto, infatti, all'esigenza di assicurare il recupero dei diritti di confine nonché di tutelare la sicurezza degli scambi commerciali, si pongono rilevanti esigenze relative alla fluidità degli scambi e competitività del sistema doganale, che sono ben evidenziate nel Regolamento n. 952/2013 relativo al Codice doganale[1].



A tal fine rileva l'articolo 42 del Regolamento n. 952/2013 relativo al Codice doganale dell'Unione europea (di seguito UE), già in vigore, applicabile dal 1. maggio 2016[2]. Rispetto, infatti, al Regolamento n. 2913/1992, relativo al Codice doganale, il Regolamento n. 952/2013 contiene nel suo articolo 42 alcune previsioni in materia di sanzioni[3]. Si richiamano principi, peraltro di elaborazione giurisprudenziale, in materia di sanzioni, prescrivendosi che queste debbano essere effettive, dissuasive e proporzionali ed individuando, in termini generali, le diverse modalità di applicazione e stabilendosi che ciascuno Stato membro preveda sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale[4].

Il Regolamento n. 952/2013, al suo articolo 42, risulta quindi prendere atto delle competenze degli Stati membri in relazione alla disciplina delle sanzioni in materia doganale, apparendo ricognitivo di una situazione già esistente, ovvero, da un lato, della competenza degli Stati membri nella materia in questione, dall'altro, dell'assoggettamento degli stessi Stati ai principi del diritto dell'UE ed al rispetto dei diritti fondamentali[5].

2.

La disciplina del TULD: l'articolo 303

La disciplina sanzionatoria amministrativa in ambito doganale nell'ordinamento italiano trova il suo punto di riferimento nell'articolo 303 del Testo Unico delle leggi in materia doganale (di seguito TULD). L'articolata regolamentazione in esso contenuta si muove lungo la fondamentale distinzione tra violazioni di carattere formale e violazioni di carattere sostanziale relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci oggetto di operazioni doganali. Per le violazioni di carattere formale, tali essendo quelle che non incidono sulla determinazione del tributo né arrecano pregiudizio all'attività di accertamento, la sanzione amministrativa è stabilita in un minimo di 103 euro ed un massimo di 516 euro[6]. Per le violazioni di carattere sostanziale, invece, ovvero nei casi in cui i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il 5%, la sanzione amministrativa viene determinata secondo soglie di valore, identificando per ogni soglia un minimo e massimo edittale[7].

Nella versione così descritta, l'articolo 303 TULD costituisce la risultante delle modifiche introdotte mediante Decreto Legge (di seguito D.L.) n. 16/2012 (Legge di conversione n. 44/2012). Tra i profili più rilevanti vi è quello della conciliabilità della nuova disciplina sanzionatoria con il principio di proporzionalità[8] e, più in generale, con le norme primarie dell'ordinamento e del diritto dell'UE. Si consideri a questo riguardo che la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 303 TULD, per lo scaglione superiore ai 4'000 euro, prevede una sanzione amministrativa da 30'000 euro a dieci volte l'importo dei diritti, assumendo così un minimo sanzionatorio estremamente elevato con conseguente rischio di sproporzione che può determinarsi tra fatto commesso ed entità della sanzione.

3.**Criticità sulla base del principio di proporzionalità**

Diverse considerazioni sulla prescrizione sanzionatoria sopra descritta possono, infatti, essere formulate.

In primo luogo, l'autore della violazione, a fronte di un giudizio così vincolato nel minimo in capo all'amministrazione pubblica, si trova nell'impossibilità di far valere elementi in fatto che possano evidenziare l'eventuale ridotta se non minima portata della condotta contestata, e ciò prospettando dubbi di compatibilità con il diritto fondamentale di difesa: può infatti venir meno la possibilità di parametrare in concreto la sanzione alla gravità del fatto[9].

In secondo luogo, la valutazione della proporzionalità della previsione sanzionatoria procede attraverso il confronto tra mezzi adottati e fini perseguiti. Rilevano a tal fine sia il confronto con fattispecie analoghe, sia gli effetti della misura sanzionatoria[10].

In terzo luogo, non può non sottolinearsi la netta differenza tra la previsione sanzionatoria dell'articolo 303 TULD ed altre previsioni in tema di sanzioni amministrative tributarie. Basta ricordare che le sanzioni previste in tema di violazione relative alla dichiarazione (con riguardo a imposte dirette, imposta sul valore aggiunto ed altri tributi) sono, nel minimo, significativamente meno pesanti rispetto a quelle previste dall'articolo 303 TULD, terzo comma. Trattasi, è vero, di prelievi tributari diversi, ma non sembra che lo scopo delle sanzioni sia sostanzialmente diverso: peraltro, dai lavori preparatori del D.L. n. 16/2012, che ha modificato le sanzioni previste all'articolo 303 TULD, si individua la finalità dell'intervento normativo nel contrasto a condotte che, pur non penalmente rilevanti, rappresentano un grave pregiudizio per la scorrevolezza dei traffici e l'efficienza dei controlli. La diversità di trattamento nell'uno e nell'altro caso non sembra giustificare un così significativo divario tra le previsioni sanzionatorie.

Ferme le considerazioni sopra svolte, può rilevarsi, in una prospettiva più generale, che una sanzione così grave nel minimo può rappresentare un disincentivo ai traffici commerciali e ciò anche rispetto a operatori esteri che intendano svolgere attività in Italia o verso l'Italia.

I profili suddetti evidenziano, ad avviso di chi scrive, un margine di incompatibilità della sanzione prevista dall'articolo 303 TULD con il principio di proporzionalità e ciò anche alla luce del diritto dell'UE, dove il principio di proporzionalità delle sanzioni, recentemente ribadito dall'articolo 42 del Regolamento n. 952/2013, trova conferma nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE (di seguito CGUE).

Secondo la CGUE, infatti, il giudice nazionale deve valutare se, tenuto conto degli imperativi di repressione e di prevenzione, le sanzioni effettivamente irrogate appaiono così sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione da ostacolare le libertà previste dal Trattato[11]. Inoltre, in materia di infrazioni doganali, gli Stati membri devono esercitare la loro competenza nel rispetto dei principi generali del diritto

comunitario e, in particolare, del principio di proporzionalità[12] e devono vigilare affinché le violazioni del diritto comunitario siano sanzionate in termini analoghi a quelli previsti per violazioni di diritto interno simili per natura e importanza[13].

4.**La Proposta di direttiva in materia di sanzioni**

Nel descritto contesto si colloca la proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio sul quadro giuridico unico relativo alle infrazioni e alle sanzioni doganali[14]. La constatata presenza di regolamentazioni sanzionatorie diverse da parte degli Stati membri viene indicata dalla Commissione, nella Proposta di direttiva, come la *ratio* dell'introduzione di regole armonizzate. Tale situazione normativa divergente non giova, a parere della Commissione, alla gestione efficiente dell'unione doganale, incidendo sulle condizioni di concorrenza. Risultano infatti avvantaggiati gli operatori economici che violino il diritto di uno Stato membro in cui "*viga una normativa clemente per le sanzioni doganali*"[15].



La base giuridica su cui fondare l'emanazione della Direttiva viene individuata dalla Commissione nell'articolo 33 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito TFUE), relativo alla cooperazione doganale. Ciò, sulla base di due assunti: il riavvicinamento delle infrazioni doganali e delle relative sanzioni presuppone la cooperazione doganale[16] tra gli Stati membri; detto riavvicinamento contribuisce alla corretta ed uniforme attuazione della legislazione doganale dell'UE e al relativo controllo.

Tuttavia la Proposta di direttiva non è scevra da criticità, che andranno tenute in considerazione e ciò, in particolare, laddove essa prescrive per un certo numero di infrazioni doganali relative alla dichiarazione una forma di responsabilità oggettiva, costituendo i relativi atti ed omissioni infrazioni doganali indipendentemente da qualsiasi elemento di colpa[17]. A questo riguardo va osservato che un sistema sanzionatorio che preveda forme di responsabilità oggettiva non è contrario del diritto dell'UE. Come, infatti, rilevato dalla CGUE anche in tempi recenti[18], una forma di responsabilità oggettiva non è, di per sé, sproporzionata rispetto agli scopi perseguiti ove essa sia idonea a incoraggiare i soggetti interessati a rispettare le disposizioni di un regolamento e ove gli obiettivi perseguiti rivestano un interesse generale tale da giustificare l'introduzione di un siffatto sistema[19]. Tuttavia, nello specifico, la

responsabilità oggettiva rischia di produrre conseguenze che vanno oltre l'obiettivo di armonizzazione, disincentivando i traffici commerciali e privando il destinatario della sanzione della possibilità di far valere eventuali circostanze soggettive esimenti[20].

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.polieassociati.com/1/images/670_0_4144339_432642.jpg
[30.06.2016]

<http://www.pmi.it/wp-content/uploads/2015/11/Dogana.jpg> [30.06.2016]

[1] Si veda a questo riguardo il considerando n. 16 del citato Regolamento, dove si precisa che "il completamento del mercato interno, la riduzione degli ostacoli al commercio e agli investimenti internazionali e l'accresciuta necessità di garantire la sicurezza alle frontiere esterne dell'Unione hanno trasformato il ruolo delle dogane, assegnando loro una funzione di guida nella catena logistica e rendendole, nella loro attività di monitoraggio e gestione del commercio internazionale, un catalizzatore della competitività dei paesi e delle società. La normativa doganale dovrebbe pertanto riflettere la nuova realtà economica e la nuova dimensione del ruolo e del compito delle dogane".

[2] Tale previsione ripropone quanto contenuto nell'articolo dell'abrogato Regolamento n. 450/2008. Il Regolamento n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, che ha abrogato il Regolamento n. 450/2008 ed è entrato in vigore il 30 ottobre 2013, è interamente applicabile a decorrere dal 1. maggio 2016. Prima di tale data era applicabile il Regolamento n. 2913/1992.

[3] Il Codice doganale dell'UE, di cui al Regolamento n. 952/2013 stabilisce che siano gli Stati membri a prevedere sanzioni doganali, individuando nei principi di proporzionalità, effettività e dissuasività i criteri cui tali sanzioni devono ispirarsi. Si veda altresì il comma 2 dell'articolo 42, secondo cui, in caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere tra l'altro la forma di: (i) un avere pecuniario imposto dalle autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale; (ii) revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato.

[4] La nozione di "normativa doganale" è data dall'articolo 5, primo comma, n. 2 del Regolamento n. 952/2013 ed include (i) il codice e le disposizioni integrative o di attuazione del medesimo adottate a livello dell'UE o a livello nazionale; (ii) la tariffa doganale comune; (iii) la normativa relativa alla fissazione del regime unionale delle franchigie doganali; (iv) gli accordi internazionali contenenti disposizioni doganali, nella misura in cui siano applicabili nell'UE.

[5] Sui diritti fondamentali nell'ordinamento dell'UE ci si limita a richiamare Mengozzi Paolo, *Les principes fondamentaux du droit communautaire et le droit des Etats membres*, in: *Rev. droit Un. Eur.*, 2002, pagina 435 e seguenti; Rizzo Alfredo, *Il "problema" della tutela dei diritti fondamentali nell'Unione europea*, in: *Europa e diritto privato*, 2001, pagina 59 e seguenti; Scudiero Luigi, *Comunità europea e diritti fondamentali: un rapporto ancora da definire?*, in: *Riv. dir. eur.*, 1996, pagina 263 e seguenti; Strozzi Girolamo, *La tutela dei diritti fondamentali tra diritto comunitario e ordinamenti degli Stati membri*, in: *Scritti degli allievi in memoria di Giuseppe Barile*, Padova, 1995, pagina 679 e seguenti; Mancini Federico/Di Bucci Vittorio, *Le développment des droits fondamentaux en tant que partie du droit communautaire*, in: *Rec. Cours de l'Académie du droit européen*, 1991, pagina 27 e seguenti; Verges Jean, *Droits fondamentaux de la personne et principes généraux du droit communautaire*, in: *Mélanges Boulois*, 1991, pagina 513 e seguenti; Cannizzaro

Enzo, *Tutela dei diritti fondamentali nell'ambito comunitario e garanzie costituzionali secondo le corti costituzionali italiana e tedesca*, in: *Riv. dir. int.*, 1990, pagina 372 e seguenti.

[6] Tale previsione tuttavia non si applica quando, 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, oppure qualora 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 e, infine, nei casi in cui le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

[7] Nello specifico: a) per i diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 516 euro; b) per i diritti da 500.1 a 1'000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1'000 a 5'000 euro; c) per i diritti da 1'000.1 a 2'000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5'000 a 15'000 euro; 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; e) per i diritti pari o superiori a 4'000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 30'000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

[8] Sul principio di proporzionalità, cfr. Galetta Diana Urania, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano 1998; *Idem*, *Il principio di proporzionalità nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo fra principio di necessità e dottrina del margine di apprezzamento statale: riflessioni generali su contenuti e rilevanza effettiva del principio*, in: *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1999, pagina 743 e seguenti.

[9] Né la rilevata sproporzione potrebbe realmente attenuarsi alla luce della previsione generale dell'articolo 7, comma 4, del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 472/1997, secondo cui, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo. In effetti, tale previsione, che peraltro non pare interamente in grado di elidere l'evidenziata sproporzione, risulta connessa alla presenza di circostanze eccezionali relative al caso concreto, mentre l'incompatibilità della previsione sanzionatoria con il principio di proporzionalità riguarda la norma nella sua formulazione astratta.

[10] Al riguardo deve ricordarsi che la Corte costituzionale italiana, nella sentenza n. 220 del 1995, ha osservato che il potere sanzionatorio (nella specie, si trattava di sanzioni disciplinari) deve estrinsecarsi in modo coerente al fatto addebitato, che quindi deve necessariamente essere valutato e ponderato, nel contesto delle circostanze che in concreto hanno connotato il suo accadimento, per commisurare ad esso, ove ritenuto sussistente, la sanzione da irrogare parametrandola alla sua maggiore o minore gravità. Chiaro appare che una

misura sanzionatoria estremamente elevata, anche nel minimo, non consente di effettivamente effettuare tale parametratura.

[11] Cfr. sentenza del 12 luglio 2001, causa C-262/99.

[12] Cfr. sentenza del 26 ottobre 1995, causa C-36/94.

[13] Cfr. sentenza del 12 settembre 1996, causa C-58/95.

[14] Cfr. COM (2013) 884 del 13 dicembre 2013 (di seguito Proposta di direttiva).

[15] Ciò anche in relazione alla posizione degli Operatori Economici Autorizzati. Sulla figura dell'Operatore Economico Autorizzato e le origini della sua istituzione cfr. Sbandi Ettore, *Le semplificazioni nelle procedure doganali*, in: Scuffi Massimo/Albenzio Giuseppe/Micinesi Marco (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano 2014, pagina 338 e seguente.

[16] In forza di tale previsione "nel quadro del campo di applicazione dei Trattati, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, adottano misure per rafforzare la cooperazione doganale tra gli Stati membri e tra questi ultimi e la Commissione". La cooperazione così richiamata è sia quella orizzontale, tra Stati membri, sia quella verticale, tra Stati membri e Commissione. In relazione a tali aspetti cfr. Vismara Fabrizio, *Rilievi in tema di sussidiarietà e proporzionalità nella proposta di direttiva in materia di sanzioni doganali*, in: *Dir. Un. eur.*, 2015, pagina 865 e seguenti, che rileva come la definizione, in via di armonizzazione, dei contenuti delle regole in termini di violazioni punibili e sanzioni applicabili non risulti essere necessaria ai fini dell'attuazione della politica doganale, laddove dissuasività e proporzionalità siano comunque assicurate dalle normative nazionali per effetto dell'osservanza di principi comuni a livello di diritto dell'UE.

[17] Si veda altresì il considerando n. 7 della Proposta di direttiva, secondo cui la prima categoria di comportamento sanzionabile deve comprendere le infrazioni doganali basate sulla responsabilità oggettiva, che non prevede alcun elemento di colpa, considerando il carattere oggettivo degli obblighi in questione e il fatto che le persone che sono tenute a rispettarli non possono ignorare la loro esistenza e il loro carattere vincolante.

[18] Cfr. sentenza del 13 novembre 2014, causa C-443/13, Reindl, ECLI:EU:C:2014:2370.

[19] In termini analoghi cfr. CGUE, sentenza del 9 febbraio 2012, causa C-210/10, Urbán, ECLI:EU:C:2012:64.

[20] Al riguardo deve ricordarsi che la Corte costituzionale abbia osservato che il potere sanzionatorio deve estrinsecarsi in modo coerente al fatto addebitato, che quindi deve necessariamente essere valutato e ponderato, nel contesto delle circostanze che in concreto hanno connotato il suo accadimento, per commisurare ad esso, ove ritenuto sussistente, la sanzione da irrogare parametrandola alla sua maggiore o minore gravità. Cfr. sentenza del 1. giugno 1995, n. 220, reperibile su: <http://www.giurcost.org/decisioni/1995/0220s-95.htm> [30.06.2016].