

La riforma della disciplina doganale: un progetto di revisione, adeguamento e aggiornamento, su più piani, non paralleli.

1 La cronologia della riforma; - 2 La riforma delle dogane e la revisione della disciplina dello Statuto; - 2.1 Riforma e rafforzamento della motivazione degli atti; - 2.2 valorizzazione dei principi del legittimo affidamento e di certezza del diritto, disciplina generale del diritto di accesso agli atti, generale applicazione del contraddittorio a pena di nullità e potenziamento dell'autotutela - 3. La disciplina dell'art. 11 del D.d.l. sulla revisione del sistema doganale. 4) La riforma delle sanzioni in materia doganale ex art. 18 del D.d.l.d

Mi siano innanzitutto consentite una premessa e due considerazioni una di massima e l'altra più specifica.

La premessa è che stiamo ragionando su e discutendo di un disegno di legge delega e quindi i discorsi sono ancora, come dire, in prospettiva. Dovremo aspettare quanto meno la delega per avere un quadro più chiaro di lavoro.

La prima considerazione è che come (disegno di) delega sembra essere particolarmente dettagliato. Una delega la si immaginerebbe più come un testo contenente dei principi; qui, in molti casi, si scende molto nel particolare, sembra essere un testo quasi definitivo. Una delega probabilmente avrebbe dovuto richiamare o indicare principi verso cui fare tendere la riforma, quali, per es., la compatibilità ambientale e sociale e poi lasciare spazi di attuazione ai decreti delegati. Il rovescio della medaglia è che un testo contenente, in alcuni casi, indicazioni molto dettagliate si presta alla formulazione di considerazioni, riflessioni, auspici, fors'anche suggerimenti.

La seconda considerazione è che in materia doganale, forse, non si può parlare di vera e propria riforma, come ho scritto nel titolo che mi sono dato, piuttosto di adeguamenti, revisioni, aggiustamenti e auspicabili completamenti di processi già avviati (mi riferisco per es. a quello che nella delega viene definita telematizzazione delle procedure e degli istituti in materia doganale).

1) La cronologia della riforma

Andando con ordine occorre innanzitutto soffermarci su un primo aspetto che è quello della cronologia/tempistica della riforma stessa, che riguarda anche la parte doganale.

In proposito occorre in primo luogo (cercando di coordinare il disposto dell'art. 1 e dell'art. 19 del disegno di legge delega) ricordare che secondo detto disegno, da un canto (art. 1) entro 24 mesi dall'entrata in vigore della legge delega dovranno essere emanati uno o più decreti legislativi per dare attuazione alla riforma e alla fine di detto articolo si aggiunge peraltro, che, dopo ulteriori 24 mesi (siamo arrivati a fine legislatura), possono essere emanati altri decreti legislativi correttivi o integrativi di quelli già entrati in vigore, dall'altro all'art. 19 si stabilisce che il governo ha 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega (quindi ancor prima dei 24 dei decreti legislativi di cui all'art. 1 che devono dare completa attuazione alla legge delega) per adottare uno o più decreti legislativi di riordino organico delle norme tributarie mediante la redazione di testi unici. E detti testi unici devono essere emanati per le singole materie, IRES, IVA, e, per quel che qui interessa, la materia doganale e l'accisa. Quindi il testo unico in materia di dogane (in sostituzione dell'esistente) (e non solo quello) dovrebbe intervenire prima dell'adozione dei decreti legislativi con i quali viene adottata/introdotta la complessiva riforma. Ma questa *consecutio* temporale desta qualche perplessità in punto di coordinamento.

Soffermiamoci, un momento, sui criteri per la redazione dei testi unici che sono, ovviamente di estremo interesse, per poi tornare all'aspetto del coordinamento. In particolare al comma uno dell'articolo 19 si dice che i testi unici debbono essere ispirati ai seguenti criteri direttivi: lett. A) puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settore omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore; lett. B) coordinamento sotto il profilo formale e sostanziale delle norme vigenti anche di recepimento e di attuazione della normativa dell'unione europea apportando le necessarie modifiche garantendone e migliorandone la coerenza giuridica logica e sistematica tenendo conto anche delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'articolo uno; lett C) abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

Ora, e vengo alle perplessità sul coordinamento, nella disposizione relativa alla materia doganale (art. 11. D.d.l.d.) viene ribadito quanto detto alla lett b), il nuovo T.U. in materia deve recepire le indicazioni unionali e deve essere adeguato alla stessa, ma, per es. in materia di accertamento, controllo la normativa unionale è di indirizzo poi ciascuno Stato la sviluppa in maniera autonoma, in tal caso questa disciplina dovrà necessariamente rispettare la disciplina europea ed essere coordinata con quella interna, con i principi generali, per es., nel nostro caso, quelli dello Statuto i quali stanno appunto in altra parte della riforma nei d. lgs. previsti per darvi attuazione che potrebbero essere emessi dopo.

Il percorso si completa con la codificazione, prevedendo, al secondo comma dell'art. 19, che il governo entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi di cui all'articolo uno comma sei (ossia quelli che devono dare attuazione alla riforma) deve provvedere al riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario raccogliendole in un codice articolato in una parte generale, con la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale contenente la disciplina delle singole imposte. Tutto ciò deve essere fatto al fine di semplificare il sistema tributario e accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, la certezza nei rapporti giuridici e l'efficienza dell'operato dell'amministrazione. Nella parte generale, poi, dovranno essere recepiti i principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente (e su questo aspetto torneremo tra breve proprio a proposito del discorso del coordinamento con e fra i diversi piani ordinamentali o le diverse discipline, nel caso quello interno) e dovrà altresì essere prevista una disciplina unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni e del processo. Laddove per disciplina dell'obbligazione tributaria sembrerebbe intendersi l'insieme delle regole e dei principi in materia di dichiarazione, accertamento e riscossione.

È evidente come si tratti di un progetto assai ambizioso animato dall'intento di semplificazione, dalla volontà di accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle disposizioni fiscali e dall'obiettivo di incrementare la certezza nei rapporti fra contribuente e Agenzia delle Entrate. Sembrano essere affidati alla codificazione una serie di compiti che certamente essa può contribuire a realizzare (è l'auspicio di tutti) ma è evidente che se rispetto ad alcuni di tali obiettivi, quali quello di fare crescere chiarezza e conoscibilità delle disposizioni fiscali (e, per quanto da ciò dipendente, quello di accrescere la certezza nei rapporti) questo strumento può sembrare adeguato anche se da solo non sufficiente, per

altri (certezza nei rapporti ed efficienza dell'amministrazione) mi pare meno consono, essendo piuttosto necessari altri tipi di interventi: migliore fattura del testo normativo, adeguata attività interpretativa, maggiore capacità dell'A.f. di assumere decisioni con il conseguente non ingolfamento dell'attività giurisdizionale, aspetti dai quali dovrebbero scaturire, a cascata, effetti benefici sulla qualità delle decisioni.

2) La riforma delle dogane e la revisione della disciplina dello Statuto

Venendo ancor più nello specifico, al progetto di riforma della disciplina doganale, se a tutta prima il compito di presentarlo appare agevole, a partire dal fatto che, ad una prima lettura/sguardo il testo della proposta di riforma contenuto nell'art. 11 sembra essere quello più breve e stringato di tutte, poi, a ben vedere, ci si rende conto che nella sua stringatezza si apre ad una articolata intersezione di piani che presuppongono e comportano una serie di necessari coordinamenti. Mi riferisco al coordinamento con l'ordinamento interno da una parte e a quello fra la disciplina interna e quella eurounionale dall'altra. Nell'esaminare il disegno di riforma in materia doganale non può prescindersi dall'indagare, innanzitutto, se e come incida su di essa la revisione dello statuto dei diritti del contribuente e dei principi in esso contenuti.

2.1 Riforma e rafforzamento della motivazione degli atti

La prima disposizione con la quale confrontarci è quella (contenuta nell'art. 4) con la quale (lett b)) si prevede di "rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa". E qui il legislatore del disegno di legge delega mette sul tappeto un tema importante: da una parte si afferma in generale l'esigenza di rafforzare l'obbligo di motivazione, dall'altro si specifica che detto obbligo va rinforzato con riguardo anche all'indicazione delle prove. Quindi una motivazione sarà completa ed esaustiva allorché in essa si indichino le prove. Non è agevole ipotizzare come sarà scritta la disposizione (quella delegata). Mi pare che qui si prospetterà il tema di cosa significhi (esaustiva) indicazione delle prove perché ci sia la motivazione: occorre che siano indicate tutte, una parte? Quelle non indicate non saranno più producibili? E che significa indicazione? Come dirò subito dopo la Cassazione sembra riconnettere il piano della indicazione delle prove a quello della prova e non della motivazione. Ed ancora sarà usato il termine indicazione o si parlerà di enunciazione o di allegazione?).

Al di là del rilievo che una tale previsione, sul piano probatorio, a me pare confermi e non potrebbe essere altrimenti, anche in presenza della novella dell'art 7, D.lgs. 546/92, il principio (affermato da Allorio), secondo il quale l'A.f. prima di emettere qualunque atto deve innanzitutto dare a se stessa la prova della fondatezza della propria pretesa, sul piano del contenuto e della validità della motivazione è evidente la ricaduta anche in tema di atti doganali. E ancor più nello specifico mi vien fatto di pensare all'ipotesi in cui la motivazione di un atto di accertamento emesso dall'Agenzia ADM contenga o *rectius* sia costituita dal rinvio a Report provenienti dall'Olaf. Con riguardo a detto rinvio da una parte è consolidato l'orientamento sia della Corte di giustizia (C-47/16 – C-293/04) sia della Corte di Cassazione secondo cui la dogana può procedere ad un recupero di maggiori diritti solo allorquando l'indagine OLAF sia specifica e puntuale e non lasci spazio ad interpretazioni o riguardi merci simili, dall'altro si è posto il tema della necessità o no dell'allegazione di detto report e dei documenti collegati ai fini del corretto adempimento dell'obbligo motivazionale.

In proposito nella giurisprudenza della nostra Corte si è consolidato il principio secondo cui “L'avviso di accertamento in materia doganale, che si fondi su verbali ispettivi OLAF, i quali, pur riservati, possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti per inosservanza della regolamentazione doganale, è legittimamente motivato ove risponda alle prescrizioni dell'art. 11, comma 5-bis, del d.lgs. n. 374 del 1990, ossia riporti nei tratti essenziali, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati “per relationem”, anche se non allegati, non rientrando la produzione del rapporto finale OLAF tra i requisiti di validità della motivazione”. Tale principio vale a maggior ragione per i documenti, cui faccia rinvio il rapporto OLAF (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10118 del 21/04/2017 Rv. 644042 – 01), poiché per l'accertamento in materia doganale opera lo “jus speciale” di cui all'art. 11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 (v. Sez. 5, Sentenza n. 8399 del 05/04/2013 Rv. 626110 – 01) che appresta particolari garanzie, volte ad assicurare il diritto di difesa, diverse da quelle esistenti in materia di imposta sui redditi dalle quali consegue, ad esempio, che la mancata comunicazione al contribuente del rapporto OLAF anteriormente all'emissione di tale avviso non determina un concreto pregiudizio all'esercizio dei mezzi di tutela allo stesso accordati dall'ordinamento giuridico.

Si tratta di principi giuridici affermati dalla giurisprudenza ampiamente consolidata della Corte di Cassazione la quale, proprio in tema di avviso di rettifica in materia doganale, pone “la netta distinzione tra la questione dell’esistenza della motivazione dell’atto impositivo, requisito formale di validità, e quella concernente, invece, **indicazione ed effettiva esistenza di elementi dimostrativi** dei fatti costitutivi della pretesa tributaria,” Indicazione che secondo la Corte “**non (è)** (aggiunta del redattore) **prescritta quale elemento costitutivo della validità dell’atto impositivo**, bensì disciplinata dalle regole processuali dell’istruzione probatoria da applicarsi nello svolgimento dell’eventuale giudizio, introdotto dal contribuente con il ricorso in opposizione avverso il menzionato atto; cosicché la produzione in giudizio del rapporto finale OLAF, ma anche dei relativi allegati deve ritenersi ricompresa tra gli oneri di deduzione probatoria e non tra i requisiti di validità della motivazione dell’atto impositivo (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8399 del 05/04/2013 Rv. 626109-01 e da ultimo Cass. – Ordinanza 13 febbraio 2020, n. 3616).”¹

Allo stato dell’attuale orientamento giurisprudenziale la circostanza che i verbali ed il report finale dell’OLAF non siano stati allegati all’atto impugnato non incide quindi sulla validità della motivazione dell’avviso di rettifica e del conseguente atto di irrogazione delle sanzioni. Ma la questione potrebbe porsi in maniera diversa proprio a partire dal significato e dalla portata del termine “indicazione” previsto nel disegno di legge delega.

2.2 valorizzazione dei principi del legittimo affidamento e di certezza del diritto, disciplina generale del diritto di accesso agli atti, generale applicazione del contraddittorio a pena di nullità e potenziamento dell’autotutela.

Un altro aspetto della revisione dello statuto del contribuente riguarda il rafforzamento e la valorizzazione dei principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto. È

¹ La motivazione dell’avviso di accertamento o di rettifica, sottolinea la Corte ha infatti la funzione di delimitare l’ambito delle contestazioni proponibili dall’Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l’“an” ed il “quantum” della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l’enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per consentire al contribuente l’esercizio del diritto di difesa e per delimitare l’ambito delle ragioni deducibili dall’Ufficio nell’eventuale successiva fase contenziosa, restando riservati a quest’ultima fase l’onere dell’Ufficio di fornire la prova della sussistenza in concreto della pretesa tributaria, attraverso la produzione dei documenti eventualmente occorrenti (v. per tutte Cass Sez. 5, Sentenza n. 9810 del 07/05/2014 Rv. 630679 – 01)

trasversale nel dddl l'intento di riconoscere benefici al contribuente affidabile. In materia doganale esiste già la disciplina dell'AEO ed alcuni ruling in materia di origine delle merci e di classificazione. Si potrebbe, anche in coerenza con una recente proposta della Commissione europea², introdurre o comunque potenziare il ruling in materia di valore della merce per il contribuente affidabile³.

Quanto alla disciplina del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, andrebbero disciplinati per es. i tempi di risposta. Potrebbe essere in qualche modo funzionale alla corretta applicazione del principio del contraddittorio.

Estremamente interessante è la previsione della **sanzione della nullità degli atti nel caso di violazione di detto diritto al contraddittorio**.

Qui il corollario dovrebbe essere l'esclusione della prova di resistenza. Giacché questa è di creazione giurisprudenziale ed è per così dire il contrappeso che la Corte di Giustizia ha correttamente, sulla base dei principi introdotto, allorché ha creato/inserito nel sistema una nullità normativamente non prevista. Ma se questo lo fa il legislatore che nell'esercizio del suo potere introduce una nullità, non c'è motivo di prevedere la prova di resistenza. Proprio *a fortiori* nel rispetto del principio di certezza del diritto. L'ufficio è consapevole fin dall'inizio dell'obbligo di attivare il contraddittorio, se non lo fa la conseguenza è prevista, senza richiesta a carico del contribuente di ulteriori *probatio* diaboliche che nuocciono alla certezza del diritto, alla chiarezza dei rapporti e che nella sostanza finiscono con il coincidere con il fatto che il contribuente dimostri di avere ragione nel merito (la qual cosa, se gli è stata riconosciuta, rende inutile la precedente sanzione di nullità).

In questo senso è anche la Corte di Cassazione la quale nella sentenza n. 701/2019 afferma espressamente “in via generale, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, è già stata operata dal legislatore una valutazione *ex ante* in merito al rispetto del contraddittorio, attraverso la comminatoria di nullità dell'atto

² La proposta di regolamento del 21 dicembre 2022 (ref Ares (2022) 8903397) (che dovrebbe diventare esecutiva nel 2025) prevede di affiancare alle tradizionali decisioni doganali su classifica ed origine, anche l'informazione vincolante sul valore (IVV).

³ Il riferimento è all'istituto dell'autorizzazione alla determinazione semplificata degli importi facenti parte del valore (art. 73 Reg. n. 952/2013), che può risultare utile, per es., anche per l'ipotesi della determinazione del valore delle royalties allorché non incorporate nel prezzo di vendita delle merci, che è limitato alle importazioni e ha durata annuale.

impositivo nel caso di violazione del termine dilatorio di 60 giorni per consentire al contribuente l'interlocazione con l'Amministrazione finanziaria, a far data dalla conclusione delle operazioni di controllo. Questa è una disciplina nazionale che, già a monte, assorbe la "prova di resistenza", nel pieno rispetto della giurisprudenza della CGUE". E con riguardo specifico alla materia doganale, laddove sia prevista espressamente in detta disciplina la nullità dell'atto per il mancato rispetto del contraddittorio, la Corte ha affermato "la nullità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, è invocabile anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che debba essere effettuata la c.d. "prova di resistenza", quando la normativa interna ... preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa" (Cass. 2019, n. 28344)⁴.

Potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela e limitazione della responsabilità, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti, alle sole condotte dolose.

È fin troppo evidente che il piano dell'autotutela è diverso da quello degli strumenti deflattivi. È vero però che su tutti questi aspetti che attengono al procedimento amministrativo incide il profilo della responsabilità del funzionario. Sarebbe forse opportuna una revisione organica. Al momento nell'art. 17 co. 1 lett. a) che riguarda gli strumenti deflattivi si parla genericamente di coordinamento. E qui la questione è di sistema. Le scelte sono di fondo. Ossia deve essere il legislatore a decidere se privilegiare e in che modo e in che misura l'economia processuale, l'efficacia ed efficienza della pubblica amministrazione, la riscossione delle entrate pubbliche.

La previsione di una specifica disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e della riscossione, costituisce un'affermazione/riconoscimento di specificità del sistema e può contribuire a realizzare l'obiettivo di fare chiarezza e dare certezza.

3. La disciplina dell'art. 11 del D.d.d.l. sulla revisione del sistema doganale.

⁴ Incidentalmente osservo che il citato orientamento della Corte conferma i dubbi sulla sensatezza di una disposizione come quella contenuta nel comma 5, dell'art. 5 ter (invito obbligatorio) del D.lgs. 218/97 ove si stabilisce che "il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora a seguito d'impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto fare valere se il contraddittorio fosse stato attivato."

Detto questo sulle modifiche alle norme di carattere generale che incidono sulla disciplina doganale veniamo a questo punto alle disposizioni ancora più “specifiche” contenute nell’art. 11 ddld. Leggendo questa disposizione, anche alla luce della relazione di accompagnamento, emerge quello che è da tempo sotto gli occhi di tutti gli operatori ossia l’esigenza di aggiornare un sistema stratificato, composto di norme obsolete, alcune di fatto non più applicate né applicabili e di coordinare le disposizioni attualmente esistenti fra loro, con quelle di ordine generale, come quelle fin qui enunciate, e poi con quelle euro unionali. L’esigenza è ancora una volta e su più piani o più livelli quello dell’ammodernamento e del potenziamento del sistema per renderlo maggiormente efficiente.

La preoccupazione (espressa anche da organismi sovranazionali quali OCSE, WTO, WCO) è che in un modo globalizzato nel quale è necessario velocizzare gli scambi commerciali la dogana possa rappresentare un freno. Ed allora ci si muove lungo lo stretto sentiero costituito dalla necessità di contemperare due esigenze contrapposti garantire scambi commerciali rapidi (non bloccare gli scambi commerciali) e mantenere inalterati i livelli dei controlli che non servono soltanto ad assicurare il pagamento dei diritti doganali o dell’IVA all’importazione ma anche a garantire che gli scambi avvengano nel rispetto delle regole che i beni (importati o esportati) siano conformi alle regole (salute, dual use, ecc).

Nell’incipit della relazione, quasi a testimoniare/dimostrare con un argomento emblematico che il TULD è superato si richiama il riferimento in esso contenuto al fatto che il territorio doganale della Repubblica italiana è circoscritto entro i confini politici con gli altri Stati e la linea del lido del mare per osservare che l’intero TULD mira a disciplinare le procedure e gli istituti doganali, tipicamente riferiti all’arrivo o alla partenza delle merci dal territorio dello Stato, sempre in considerazione del desueto presupposto territoriale sopradescritto, traendo da queste considerazioni l’importante conseguenza che il TULD “risulta quindi del tutto superato dalla sovraordinata normativa unionale, di per sé direttamente applicabile”.

È altresì evidente che non in tutti i casi la normativa unionale è direttamente applicabile. Esistono invero istituti di carattere autonomo regolati dal testo unico e la cui disciplina dalla normativa unionale è demandata (opp. la normativa unionale demanda) ai singoli Stati membri. È con riguardo ad essi che la proposta di delega prevede di procedere al riassetto del quadro normativo attraverso l’aggiornamento o l’abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti, in conformità al diritto dell’Unione europea.

In tale prospettiva la riforma dovrebbe riguardare l'organizzazione delle strutture e dei servizi doganali, la disciplina relativa ai requisiti richiesti per lo svolgimento di funzioni di rappresentanza doganale e quella relativa ai poteri attribuiti alle articolazioni dell'amministrazione finanziaria nell'ambito di dette procedure. Sulla rappresentanza doganale in materia di IVA all'importazione incide, per esempio, imponendo un revisione una recente sentenza della CGE (Causa C-714/20 sent. del 12/05/22) con la quale la Corte esclude la responsabilità del rappresentante doganale indiretto in materia di IVA alle importazioni perché la disciplina interna non la prevede espressamente e quella europea ne demanda a quella nazionale l'individuazione.

Nella prospettiva sopra accennata (e ormai non più rinunciabile, giacché OCSE WTO WCO e UE da tempo pressano in tal senso) inevitabilmente oggetto del disegno di delega non potevano non essere il completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali e l'accrescimento della qualità dei controlli, migliorando il collegamento fra le autorità doganali. Nell'ottica dello sviluppo della qualità dei controlli e delle interazioni fra le varie autorità il legislatore ha previsto (e anche qui ribadisco, come dirò più avanti, non poteva essere altrimenti) il potenziamento dello Sportello unico doganale e dei controlli.

Altro oggetto di revisione sono le procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione, la revisione dell'istituto della controversia doganale.

E infine nell'art. 18 è prevista oltre la riforma di taluni aspetti del sistema sanzionatorio penale la (anche qui non più procrastinabile) revisione delle sanzioni di natura amministrativa da adeguare necessariamente e ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasione stabiliti nell'articolo 42 del regolamento UE numero 952/2013 e a quanto ribadito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. Sul piano interpretativo ed applicativo ai fini sanzionatori, poi, in attesa di un sistema uniforme a livello unionale, la disciplina del TULD va coordinata anche con le disposizioni contenute nei D.Lgs. 471 e 472/1997, di riforma del sistema delle sanzioni amministrative.

- **3.1 Riassetto del quadro normativo**

Il riassetto del quadro normativo attraverso la l'aggiornamento delle disposizioni vigenti per adeguarle al CDU⁵ mi pare non più rinviabile ed in ogni caso è in *re ipsa* nell'intento di scrivere il testo unico e di procedere alla codificazione.

- 3.2 La (ri)organizzazione delle strutture e dei servizi doganali

L'altro aspetto su cui è incentrata la delega è quello della telematizzazione delle procedure e degli istituti nell'interesse degli utenti (per migliorare l'offerta di servizi agli utenti) ma anche al contempo quello del potenziamento e della maggiore efficienza della dogana, anche nei collegamenti con le altre autorità doganali e con gli altri organismi sovranazionali. Ed in questo scenario si inserisce il potenziamento dello sportello unico doganale e dei controlli.

Da diversi anni ormai organizzazioni internazionali come OCSE, Banca mondiale, WTO e WCO elaborano e forniscono raccomandazioni sull'uso delle information and communication technology (ICT) per agevolare gli scambi e migliorare i processi delle amministrazioni doganali. Ancora nel 2005, la Banca Mondiale, nella sua pubblicazione "Customs Modernization Handbook" affermava che *“è ampiamente riconosciuto che un regime commerciale aperto promuoverà l'integrazione commerciale solo quando una serie di politiche complementari è in atto. Una delle politiche complementari più importanti è quella di realizzare un'amministrazione doganale ben funzionante che fornisca ai commercianti informazioni trasparenti, prevedibili, e veloce sdoganamento delle merci. In effetti, un'amministrazione doganale mal funzionante può negare i*

⁵ A proposito di vetustà, dell'esigenza di aggiornamento dell'attuale impianto normativo e degli sforzi di coordinamento che già adesso esso impone basti ricordare che il TULD, è il frutto della rielaborazione e stratificazione storica delle leggi doganali precedenti ed in particolare della Legge 1424/1940, quale “risultante di quella già vigente nei diversi Stati italiani prima dell'unificazione del Regno” (v. M. Di Lorenzo, in “Corso di diritto doganale”, Milano, pag. 13, 1947) e specialmente del Reg. piemontese del 4.6.1816. Il nucleo fondativo della normativa doganale italiana è rappresentato dalla Tariffa Doganale del Regno di Sardegna del 9 luglio 1859, estesa ai territori costituenti il Regno d'Italia dai Regi Decreti 4310/1860 e 301/1861, oggetto di riforma con il R.D. 867/1962 che rimase in vigore per parecchi anni prima di essere sostituito dal Testo Unico reso esecutivo con R.D. 6387/1889, a sua volta sostituito dal successivo R.D. n. 20/1896 e dal suo Reg. esecutivo n. 65/1896 che “per le parti non in contrasto con l'ordinamento dell'Unione europea, è ancora parzialmente in vigore”, come emerge dalla lettura dell'art. 347 del TULD secondo il quale “Fino a quando non sia emanato il regolamento per l'esecuzione del presente testo unico, restano in vigore le norme regolamentari attuali, in quanto applicabili”.

*miglioramenti che sono stati apportati in altri settori legati al commercio”*⁶. Sul piano Europeo dopo tanti, ripetuti interventi, nel 2019 la Commissione ha adottato l'ultimo programma di lavoro¹¹ (qui di seguito “Programma di lavoro”) relativo allo sviluppo e all'utilizzazione dei sistemi elettronici previsti dal Codice per aggiornare il programma di lavoro precedente, onde tener conto della nuova pianificazione per i sistemi elettronici, basata sulle risorse e sulle priorità, tenendo conto anche della modifica all'articolo 278 del Codice doganale apportata con il Regolamento (UE) 2019/632 del Parlamento europeo e del Consiglio al fine di prorogare l'uso transitorio di mezzi diversi dai procedimenti informatici previsti dal Codice¹².

Il Regolamento stabilisce che i lavori dovrebbero proseguire dopo il 31 dicembre 2020 su tre gruppi di sistemi:

- il primo gruppo è costituito dai sistemi elettronici nazionali interessati dalla notifica dell'arrivo, dalla presentazione, dalle dichiarazioni di stoccaggio temporaneo e dalle dichiarazioni doganali per le merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione (comprese le procedure speciali, ad eccezione del perfezionamento passivo), che devono essere aggiornati o costruiti al fine di tener conto di talune prescrizioni del codice, come l'armonizzazione dei requisiti sui dati da introdurre in tali sistemi.

- il secondo gruppo è costituito dai sistemi elettronici esistenti che devono essere migliorati per tener conto di talune prescrizioni del codice, come l'armonizzazione dei requisiti sui dati da introdurre nei sistemi. Questo gruppo è costituito da tre sistemi transeuropei (il sistema che gestisce le dichiarazioni sommarie di entrata, il sistema che si occupa del transito esterno e interno, e il sistema che gestisce le merci portate fuori dal territorio doganale dell'Unione) e dal sistema nazionale per le esportazioni (compresa la componente relativa alle esportazioni del sistema nazionale dei regimi speciali).

- il terzo gruppo è costituito da tre nuovi sistemi elettronici transeuropei (i sistemi riguardanti le garanzie per le obbligazioni doganali potenziali o esistenti, la posizione doganale delle merci, e lo **sdoganamento centralizzato, c.d. “Single Window”**). Quest'ultimo è un sistema elettronico di archiviazione in cui le informazioni e i documenti

⁶ 1 “De Wulf, Luc; Sokol, José B. 2005. Customs Modernization Handbook. Trade and Development. Washington, DC: World Bank. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/7216> License: CC BY 3.0 IGO.”

collegati ad una determinata operazione di import, export o transito sono inseriti una sola volta in un *single entry point*, cosicché gli operatori economici non debbano inviarli più volte a diverse autorità, che avranno accesso tramite la *Single Window*, ai dati relativi all'operazione¹³. In altri termini lo sportello Unico.

La Commissione, in collaborazione con gli Stati membri, ha predisposto un calendario dettagliato per consentire l'attivazione di tali sistemi entro la fine del 2025.

Dunque WCO e UE hanno spinto fortemente sulla creazione dello Sportello Unico quale strumento principe di semplificazione e ripresa

E lo stesso PNRR prevede all'interno della Missione 3, M3C2.2 Intermodalità e logistica integrata come prima riforma (riforma 2.1) la semplificazione delle transazioni di importazione/esportazione attraverso l'effettiva implementazione dello Sportello Unico dei Controlli. E l'incipit delle missione prevista nel PNRR è la seguente “La digitalizzazione dei sistemi logistici, inclusi quelli aeroportuali, avrà un rilevante ruolo nel rilancio di questi settori, grazie all'utilizzo delle soluzioni tecnologiche innovative volte a efficientare il sistema e ridurre anche l'impatto ambientale. In quest'ottica, è necessario concepire le infrastrutture logistiche come un unicum di nodi e reti, adeguatamente interconnesse, che consentano una movimentazione dei carichi quanto più possibile fluida e priva di colli di bottiglia”.

Si tratta quindi di concludere e fare definitivamente avviare un processo non più procrastinabile. A proposito di fluidità e di assenza di colli di bottiglia occorre ricordare che il progetto SUDOCU prende avvio nel 2003 con l'art. 4, comma 57, legge n. 350/2003, ove si stabilisce che “Presso gli uffici dell'Agenzia delle dogane, è istituito lo «**sportello unico doganale**», per semplificare le operazioni di importazione ed esportazione [...]”. Il successivo passo è compiuto ben sette anni dopo (2.575 giorni) con il D.P.C.M. n. 242/2010, all'art. 1 si afferma che “Lo sportello unico doganale, istituito ai sensi dell'articolo 4, comma 57, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, presso gli uffici dell'Agenzia delle dogane, perseguendo lo sviluppo dell'interoperabilità dei sistemi informativi delle diverse amministrazioni interessate [...]” e con le Tabelle A e B allegate al provvedimento, il Governo, in particolare, individua le licenze e le autorizzazioni (e la relativa tempistica di rilascio) oggetto di gestione telematica all'interno dello Sportello⁷. Con l'art. 20 del D.L. n.

⁷ Più nel dettaglio con il D.P.C.M. n. 242/2010 sono state definite le modalità attuative dello Sportello Unico Doganale, prevedendo: la gestione per via telematica delle certificazioni/nulla osta/autorizzazioni dei documenti a supporto della dichiarazione doganale; la digitalizzazione dell'intero processo di sdoganamento,

169/2016 (Riforma della portualità) è stata prevista l'implementazione dello Sportello Unico Doganale a tutti i controlli connessi all'entrata e uscita delle merci nel o dal territorio nazionale, al fine di favorire un ulteriore recupero della competitività dei nodi della rete logistica nazionale (porti, aeroporti, interporti, autoporti, retroporti), in tal modo rinominando il sistema come **“Sportello Unico Doganale e dei Controlli”, quindi S.U.Do.Co.**

Ma si deve aspettare il 2021 perché con il D.P.R. n. 235/2021 sia dettato il regolamento per il funzionamento dello Sportello (Art. 1 : “[...] il presente regolamento disciplina lo Sportello unico doganale e dei controlli [...]”⁸). Subito dopo l'Agenzia delle Dogane, con la determinazione direttoriale prot. n. 39493/22 ne stabilisce le modalità operative, art. 1 “L'architettura generale del sistema SUDOCO è formata da una Componente di interfaccia unica per gli operatori economici, da una Componente di interoperabilità tra le amministrazioni e da una Componente di comunicazione e coordinamento operativo delle ispezioni sulle merci”⁹.

In quasi 19 anni, dunque, sono stati costituiti i presupposti per la velocizzazione del sistema (la parola velocizzazione suona obiettivamente strana!). E a quanto mi consta tale sportello è, al momento, attivato in fase sperimentale (dall'8.11.2022) presso il porti di La Spezia e di Livorno.

compresi i controlli di cui sono titolari le altre amministrazioni, per cui i controlli devono essere svolti contemporaneamente e nello stesso luogo (one stop shop); il conferimento all'autorità doganale del ruolo di coordinamento dei controlli effettuati dalle diverse autorità; la documentazione occorrente per le operazioni di sdoganamento; i tempi massimi per la conclusione delle procedure..

⁸ Con il d.P.R. n. 235/2021 (v. art. 14) viene sottolineato che per il perseguimento delle finalità del S.U.Do.Co. si tengono in considerazione le disposizioni del Reg. UE 2019/1239 (istitutivo di un quadro per un sistema di interfaccia unica marittima europea - “European Maritime Single Window environment”, EMSWe) e del Reg. UE 2020/1056 (relativo alle informazioni elettroniche sul trasporto merci), le cui modalità tecniche di realizzazione sono state esplicitate nella Determinazione Direttoriale della Dogana n. 39493 del 28.1.2022 che ha illustrato l'architettura del sistema e ha definito le modalità operative del Portale.

⁹ Con la Circolare n. 38 del 7 novembre 2022 la Dogana ha poi fornito chiarimenti riguardo le fasi di attuazione del Portale che prevedono l'implementazione di tre moduli funzionali:

- a) il modulo «Gestione Controlli» per consentire ad ADM di effettuare il coordinamento delle richieste di controllo presentate dalle Amministrazioni/Enti/Organi dello Stato coinvolti nel processo di ingresso delle merci nel territorio doganale dell'UE, affinché le ispezioni disposte dai diversi organi si possano svolgere contemporaneamente e nello stesso luogo (cd. approccio one stop shop), senza mutare comunque le competenze in capo ad ognuno.
- b) il modulo «Gestione Certificati» che ha l'obiettivo di offrire un “single entry point”, mediante il Portale, per gli operatori e per le Amministrazioni/Enti/Organi dello Stato coinvolti per la gestione ed il rilascio di provvedimenti autorizzativi necessari.
- c) il modulo «Tracciamento Merci», che ha l'obiettivo di raccogliere le informazioni utili a monitorare l'evoluzione delle operazioni logistico-procedurali sulle merci, offrendo agli operatori economici interessati e ad Amministrazioni/Enti/Organi dello Stato competenti la possibilità di ottenere informazioni sul tracciamento fisico e documentale.

Si tratta, dunque, di un sistema che prevede un preventivo coordinamento di controlli e ispezioni sulle merci che dovranno essere svolte contemporaneamente da tutti i soggetti interessati (autorità sanitarie, GDF, ministero dell'agricoltura ecc.) nello stesso luogo (one stop shop). Tutte le amministrazioni dovranno indicare all'operatore attraverso un loro coordinamento interno qual è il giorno, il luogo, l'ora dove verrà fatto questo controllo con tutti i soggetti presenti. L'operatore economico può conoscere tutte queste informazioni accedendo a un portale che è il *pu*d portale unico dogane e Monopoli dove può verificare la situazione della sua merce quindi ha un tracciamento documentale fisico delle merci, può vedere tutto il ciclo di vita dell'operazione doganale.

Il potenziamento e l'ottimizzazione del Portale consentirà, quindi, una volta a regime, una drastica riduzione dei tempi e dei costi di sdoganamento, oltre ad un migliore monitoraggio dei documenti doganali e della merce oggetto di controllo, anche a seguito dell'introduzione, da ultimo, del Reg. UE 2022/2399, in vigore dal 12.12.2022, con il quale è stato istituito "l'ambiente dello sportello unico dell'Unione europea per le dogane"¹⁰, il cui art. 1 afferma che tale sistema mira a fornire "un insieme integrato di servizi elettronici interoperabili a livello nazionale e dell'Unione tramite il sistema di scambi o di certificati nell'ambito dello sportello unico dell'Unione europea per le dogane per sostenere l'interazione e potenziare lo scambio di informazioni tra gli ambienti nazionali dello sportello unico per le dogane e i sistemi non doganali dell'Unione".

Lo Sportello Unico Doganale e dei Controlli¹¹ costituisce, pertanto, una dimensione assai vicina all'idea unionale di single window, (peraltro desunta dalle indicazioni della World Customs Organization) e costituirà un mezzo, a disposizione dell'intera comunità degli operatori economici, per semplificare i rapporti con le autorità amministrative. La Banca Mondiale ha stimato come per ogni operazione doganale possano essere emessi oltre 70 documenti, facenti capo a 20 enti diversi; la stessa Agenzia delle Dogane ha censito come,

¹⁰ Si tratta del "sistema di scambio di certificati per l'interfaccia unica doganale dell'UE" (EU Customs Single Window Certificates Exchange System - EU CSW-CERTEX), per connettere gli ambienti nazionali del Portale e i sistemi non doganali unionali che gestiscono specifiche formalità non doganali, così unificando i Portali dei singoli Stati membri ed incrementando la velocità delle attività di controllo, ciò anche al fine di incrementare il tessuto economico unionale.

¹¹ Esso è insieme: un sistema unico di accesso ai servizi, con funzioni di identificazione, autorizzazione ed informazione; una funzione applicativa per la presentazione della dichiarazione doganale e per la richiesta dei necessari certificati di competenza di altre autorità; un modo per il monitoraggio in tempo reale del ciclo di vita dell'operazione doganale (dichiarazione e documenti a supporto) e per la conoscibilità dello stato di avanzamento della lavorazione delle richieste presentate e la possibilità di acquisirne l'esito.

in Italia, si possa arrivare a presentare, oltre alla dichiarazione doganale, fino a 68 documenti/controlli, di competenza di 18 diversi enti.

Occorre, però, a questo punto chiedersi se veramente la telematizzazione semplifica ed evita tutti i possibili problemi. Sul piano della esportazione per es. la dichiarazione “cartacea” con la telematizzazione è sostituita da codifiche di dati chiamati *data set*, suddivisi a loro volta in *data element*, e ad un livello superiore raccolti in *data group*. L’agenzia ADM ha completato l’informatizzazione delle operazioni di esportazione richieste dalla normativa unionale¹². (In particolare, il sistema informativo dell’agenzia ADM, come risultato della reingegnerizzazione dei processi del servizio, prevede per l’esportatore nuove funzionalità che consentiranno, oltre alla presentazione della dichiarazione di esportazione, anche la relativa modifica e/o cancellazione, la possibilità di inviare telematicamente la dichiarazione anche prima della presentazione delle merci all’ufficio di esportazione e lo sdoganamento centralizzato. Sarà possibile distinguere temporalmente le diverse fasi di lavorazione di una dichiarazione doganale: per ogni dichiarazione vengono distinte le fasi di registrazione, accettazione e attribuzione del controllo (esito CDC e svincolo).) Tale approccio consente di accedere a banche dati esterne (es. Certex, Customs Decisions System, REX, etc.) senza pregiudicare la tempestività della registrazione della dichiarazione doganale. L’accettazione della dichiarazione è notificata al dichiarante attraverso l’attribuzione del numero di registrazione Master Reference Number (MRN).

Con l’avvio del set di dati inoltre non esisterà più il DAU (Documento Amministrativo Unico) il quale in realtà, già da tempo con l’introduzione di messaggi IM and EX, costituisce soltanto la veste grafica della dichiarazione doganale e non ha alcun valore legale, perché il “documento” effettivamente valido era ed è costituito dal messaggio inviato al sistema informativo dell’agenzia ADM¹³. Con l’introduzione dei nuovi data set di dati mancherà a tutti gli effetti una rappresentazione grafica riconosciuta¹⁴.

¹² A livello nazionale, l’amministrazione doganale ha stabilito quali, tra i dati richiesti per la presentazione delle dichiarazioni connesse all’esportazione che il Regolamento Delegato lascia alla discrezione degli Stati membri, siano obbligatori, o meno.

¹³ Secondo l’articolo 2712 del Codice Civile, le riproduzioni informatiche e, in genere, ogni altra rappresentazione meccanica di fatti e di cose formano piena prova dei fatti e delle cose rappresentate, se colui contro il quale sono prodotte non ne disconosce la conformità ai fatti o alle cose medesime.

¹⁴ Il Codice dell’Amministrazione Digitale (DL 7 marzo, 2005, n. 82) fa distinzione tra il “documento informatico”, che è il documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti, e il “documento analogico”, che è la rappresentazione non informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti.

Come sopra anticipato il WCO ha elaborato un Data model che rappresenta dati strutturati che possono essere definiti non solo come unità di dati significative, ma anche come documenti. Il WCO Data model identifica “dichiarazione” e “accertamento” come gli elementi principali delle operazioni regolamentari transfrontaliere. Le dichiarazioni elettroniche rese allo Sportello Unico contengono informazioni sufficienti affinché le autorità di regolamentazione possano prendere decisioni regolamentari in merito alle importazioni, esportazioni e al transito di merci. Le informazioni, tuttavia, si basano, come si è appena esposto, normalmente su una serie di altri documenti di accompagnamento¹⁵, i cui riferimenti sono forniti nella dichiarazione e che servono a rafforzare la fondatezza delle informazioni fornite in dichiarazione. Questi riferimenti consentono alle autorità doganali di verificare le informazioni dichiarate e contribuire a convalidarle, facendo riferimento a fonti esterne.

Nella Single Window, come abbiamo ricordato sopra, è possibile verificare i documenti che accompagnano la dichiarazione attraverso l'accesso ai sistemi che li ospitano¹⁶. Tutto sembra apparentemente pacifico tra gli enti governativi/pubblici che fanno parte della Single Window: tutti i dati presenti nei database sono giuridicamente validi per lo sdoganamento, per i vari accertamenti e processi formali connessi con essi. Inoltre, anche le altre agenzie governative (OGA-Other Government Agencies), così come alcuni organismi di controllo, possono accedere ai dati presenti nei database doganali.

Ma è tutto così tranquillo anche per l'operatore economico? Occorre cioè chiedersi qual è la condizione per l'operatore economico che deve esibire/o ha necessità di avere un documento per dare la prova di aver effettuato un'operazione di importazione o esportazione per i diritti dovuti; cosa accade quando un operatore economico o l'agenzia ADM si trovano in una realtà extra-Single Window, per esempio in sede contenziosa. Dove può ricavare le informazioni per la registrazione contabile? Cosa costituisce la prova concreta di un fatto o di un rapporto giuridico contestato (per es. l'esportazione)? Quale supporto utilizzare come prova da opporre ai terzi?

Occorre qui ricordare che nella dematerializzazione il documento cartaceo rappresentativo del DAU è una “*copia di cortesia*” di tutti i dati presenti nei database doganali, **che sono gli unici dati giuridicamente validi: la copia cartacea ha il semplice valore**

¹⁵ Sono documenti aziendali rilevanti che riguardano gli scambi commerciali, il trasporto, come fattura, packing list, bolla di accompagnamento, ordine di acquisto, bolla di consegna, polizza di carico, lettera di vettura, ecc.; oppure documenti normativi, come licenze, certificati, permessi e altro.

¹⁶ L'accesso ai documenti elettronici, infatti, è relativo ai dati strutturati conservati nei sistemi automatizzati.

di supporto (di cortesia) e non costituisce un documento “autentico” giuridicamente valido e efficace. Il DAU (o qualsiasi altro “documento” che verrà dopo l’introduzione delle nuove dichiarazioni), quindi, è la *rappresentazione grafica* della dichiarazione stessa. Le nuove dichiarazioni si avranno in formato xml che, però, non è facilmente interpretabile, e l’operatore economico importatore - a differenza del dichiarante - non ha la possibilità di accedere a tutte le informazioni sul sito dell’agenzia ADM.

Per cercare di dare una risposta a tali questioni l’agenzia ADM sta predisponendo e studiando azioni differenziate nel tempo. In particolare, nell’immediato sarà possibile per il dichiarante accedere come visto, al MRN attraverso il Portale unico (PUD) e fornire una copia di cortesia all’importatore. È, inoltre, allo studio la verifica della possibilità di permettere l’accesso alla lettura di dati di interesse del MRN da parte dell’operatore economico.

Con la Circolare 22/2022 del 6 giugno 2022, al fine di consentire agli operatori economici di assolvere agli obblighi di natura contabile e fiscale previsti dalla normativa IVA connessi alla registrazione delle dichiarazioni di importazione e quindi consentire ai medesimi di esercitare il diritto alla detrazione dell’IVA pagata all’importazione, l’Agenzia ADM contestualmente allo svincolo delle merci, ha messo a disposizione un Prospetto di riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale, il cui modello è stato condiviso con l’Agenzia delle Entrate e definito con la Determinazione Direttoriale prot. 234367 del 03 giugno 2022, che riporta in particolare i dati relativi al pagamento dei diritti doganali (dazio, IVA e altri tributi), suddivisi per aliquote.

Il Prospetto di riepilogo ai fini contabili viene generato una volta conclusa la fase di svincolo delle merci, seguendo il ciclo di vita della dichiarazione doganale; si tiene conto in particolare delle differenti modalità di svincolo (svincolo per intera dichiarazione o per articoli), delle eventuali rettifiche o invalidamento della dichiarazione stessa.

Ma la stessa Agenzia ha avvertito che **le copie di cortesia prodotte dal software utilizzato** per la trasmissione delle dichiarazioni doganali da parte degli operatori **possono essere un supporto** comunque utile per conoscere i dati presenti nella dichiarazione doganale, **ma sono prive di validità intrinseca in ragione del fatto che “il contenuto”** è

“rimesso alla 'discrezione' dei singoli emittenti e non è possibile verificare se possieda le medesime garanzie di affidabilità del documento rilasciato dall'Agenzia delle Dogane”¹⁷.

Sembra quindi prospettarsi a margine o come effetto dell'auspicata semplificazione e dematerializzazione un non indifferente problema probatorio per l'operatore sul quale il legislatore delegato dovrebbe intervenire.

In conclusione, anche, su questo aspetto del disegno di delega mi pare confermato che non si possa parlare di riforma ma semmai di necessario e non più procrastinabile completamento di un percorso che serve per rendere competitivo il sistema, semplificare l'attività degli operatori, potenziare l'attività di controllo e dare certezza (si spera) nei rapporti con i vari enti coinvolti.

- 3.4) La revisione delle procedure di liquidazione, accertamento e revisione dell'accertamento

Allo stesso modo non mi sembra una riforma ma anche qui un necessario e non più rinviabile riordino, come peraltro lo definisce lo stesso legislatore del disegno di legge, quello delle procedure di liquidazione, accertamento e revisione dell'accertamento previste dal D.Lgs. n. 374/1990. È evidente che si dovrà rendere coerente, ciò che poi di fatto operativamente già avviene, la disciplina prevista dagli artt. 55-64 del Capo III del TULD in tema di procedure di accertamento con gli artt. 8 e 9 del decreto legislativo 347/90 che hanno di fatto abrogato il citato Capo III. Allo stesso modo deve essere rivista la disciplina, anch'essa ormai in fatto parzialmente abrogata dell'istituto della controversia doganale previsto dal titolo II, capo IV del TULD (artt. 65-76).

Non è data, però, alcuna indicazione circa le linee da seguire per il riordino e la revisione. Il criterio dovrebbe essere quello della semplificazione, del potenziamento di un reale contraddittorio e dunque trasparenza e compliance. E ciò richiama i/rinvia ai principi generali già sopra esposti.

- 4) La revisione della disciplina delle sanzioni ex art. 18 del D.d.l.d

L'altro necessitato intervento, rispetto al quale, allo stesso modo che per i precedenti, non mi sentirei di parlare di riforma ma di un necessario adeguamento, anch'esso, non più

¹⁷ V. la risposta n 417/2022 dell'Agenzia delle Entrate relativa a “*Bolletta doganale d'importazione- Registrazione ai fini IVA-articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 Ottobre 1972, n 633*”

rinviiabile, è quello sulle sanzioni sia penali sia amministrative, contenuto, come detto in premessa, nell'art. 18 del progetto di legge delega.

Con riguardo a quelle amministrative, rilevanti in questo contesto, detta disposizione prevede in linea generale per tutti i tributi il condivisibile obiettivo di migliorarne la proporzionalità, attenuandone il carico, riconducendolo ai livelli esistenti in altri stati europei laddove la sanzione non raggiunge i livelli del 90% del tributo evaso o addirittura del 120 % com'è nel nostro sistema. (Ed è auspicabile che il legislatore intervenga sulla questione della irrogazione della doppia sanzione come accade nell'IVA nel caso per esempio di contestazione del diritto a detrazione.) Mi paiono poi importanti e rilevanti anche con riguardo alla disciplina doganale (per la quale come si dirà il legislatore ha previsto delle disposizioni specifiche) in primo luogo la previsione della revisione della disciplina del ravvedimento mediante una graduazione delle sanzioni coerente con il principio della proporzionalità e della attenuazione del carico, in secondo luogo, una conquista di civiltà giuridica, la previsione della non applicazione della maggiorazione per recidiva prima che sia divenuto definitivo il giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni. Adesso/in questo momento il sistema attribuisce agli uffici proprio nella materia delle sanzioni, su questo aspetto, un potere che va pericolosamente al di là di ogni discrezionalità tecnica.

Mi pare da salutare con favore, poi, un'altra previsione che oltre a prevedere, coerentemente con quanto disposto nell'art. 18 comma 1 lett. c) n. 1 la revisione della disciplina del cumulo per adeguarla appunto ai criteri/principi di proporzionalità, in coerenza con quanto disposto nel comma 1, lett. c) n. 1 dell'art. 18, sancisce il superamento (l'abrogazione) di una regola che le ultime riforme dei procedimenti deflattivi del contenzioso avevano esteso a tutte le misure, mi riferisco alla (l'ho detto più volte) ingiustificata esclusione dell'applicabilità del cumulo giuridico, del concorso formale e materiale e della continuazione agli istituti deflattivi.

Il comma 2 dell'art. 18 è poi opportunamente dettato per la revisione delle sanzioni in materia di accise (di cui non possiamo occuparci in questa sede) e il comma 3 contiene i "principi e criteri direttivi specifici" che il governo dovrà seguire nella revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale. In particolare il numero due di detto terzo comma prevede "la revisione delle sanzioni di natura amministrativa per adeguarle ai principi di effettività proporzionalità e dissuasività stabiliti dall'articolo 42 del citato regolamento Ue numero 952/ 2013 anche in conformità alla giurisprudenza della

Corte di giustizia dell'Unione europea”.

Sul punto è stata più volte ribadita/sostenute la non conformità ai principi su esposti e all'art. 42 del CDU dell'art. 303, co. 3 del nostro testo unico¹⁸. E dunque la revisione non può che essere ben venuta.

A ben vedere la giurisprudenza della Commissioni tributarie è stata oscillante. Invero, una parte della giurisprudenza aveva affermato l'incompatibilità tra l'entità della sanzione e il disvalore dell'illecito. In particolare, secondo questo orientamento, l'art. 303, così come strutturato, poneva evidenti questioni di compatibilità sia con i principi generali interni che con il principio comunitario della proporzionalità, più volte ribadito dalla Corte di giustizia, per cui la sanzione non deve e non può risultare eccessiva rispetto all'entità della violazione¹⁹. Esso va pertanto disapplicato non in punto di non applicabilità della sanzione ma con riguardo al calcolo della stessa²⁰. In altri termini secondo queste commissioni essendo compito del Giudice nazionale determinare se le sanzioni effettivamente irrogate siano sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione, constato che le sanzioni applicate ai sensi dell'art. 303 apparivano chiaramente contrastanti con i principi statuiti dalla

¹⁸ L'art. 303 del Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD - d.p.r. n. 43 del 23 gennaio 1973), rubricato “Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana”, nel testo vigente, al primo comma, sanziona le dichiarazioni di importazione, transito e deposito che non corrispondono all'accertamento in relazione alla qualità, alla quantità ed al valore; al secondo comma, invece, cura delle esimenti all'applicazione del primo comma, la più importante delle quali è collegata al fatto che la sanzione non si applica quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il 5% per ciascuna qualità delle merci dichiarate; infine, il terzo comma, quello di fatto maggiormente applicato dall'Agenzia delle dogane prevede l'aggravante maggiorativa delle sanzioni per le ipotesi in cui la differenza dei diritti dovuti in ragione della rettifica della dichiarazione doganale sia superiore del 5% rispetto a quelli effettivamente corrisposti.

L'articolo citato al comma 3, configurando una mera circostanza aggravante, che comporta una maggiorazione dell'entità della stessa sanzione, comminata per “le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci” che non corrispondono all'accertamento degli Uffici finanziari.

Il terzo comma dell'articolo in esame è passato da un sistema sanzionatorio unico ad uno a scaglioni, ove si è stabilito che, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata secondo i seguenti scaglioni:

- a) per diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 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) oltre 4.000, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

¹⁹ Cfr. CTP di Genova, sez. III, sent. dell'11.07.2019, n. 557, in *Riv. dir. trib. – supplemento online*, del 18 dicembre 2019, con commento di E. Fraternali, *Sanzioni doganali e art. 303 Tuld: i giudici tributari nazionali riconoscono la violazione del principio di proporzionalità*; secondo la CTR, nella specie, è evidente la mancanza di compatibilità tra l'entità della sanzione ed il disvalore dell'illecito (quasi il 500% dei diritti da recuperare).

²⁰ Cfr. CTR della Lombardia, sez. VII, sent. del 28 novembre 2018, n. 5219; la Commissione ha ritenuto di dover applicare al caso in esame una sanzione proporzionata alla violazione commessa, sanzione che stabilisce in Euro 2.200,00 pari a circa il 10% del valore importato.

comunità europea (art. 5 trattati UE) e con la giurisprudenza della Corte Europea, esse dovevano dunque essere disapplicate²¹. In tali occasioni le Commissioni avevano ritenuto loro compito quello di stabilire una sanzione diversa ritenuta proporzionata alla violazione commessa²². Sostituendosi così all'Agenzia e se vogliamo anche al legislatore. Si tratta all'evidenza di una (pericolosa deriva) conseguenza della (perniciosa) concezione del giudizio tributario come giudizio di impugnazione merito.

Secondo un altro orientamento, invece, da un canto le norme comunitarie non fornirebbero criteri concreti per poter stabilire se una norma che prevede una sanzione sia in astratto illegittima in quanto, come in questo caso, contenente una sanzione sproporzionata, dall'altro la norma non violerebbe il principio di proporzionalità in quanto si prefigge un effetto dissuasivo di condotte ritenute gravi²³. E per il vero, fino a non poco tempo fa, anche la Corte di Cassazione (v. sentenza n. 2139 del 30 gen 2020) aveva ritenuto che la previsione dell'art. 303 TULD, cit. non fosse da considerare sproporzionata. In particolare secondo la Corte “rientra nelle attribuzioni di ogni Stato membro dell'UE il compito di contrastare le violazioni alle norme doganali applicando il regime sanzionatorio che ritiene più appropriato. La Corte di giustizia dell'Unione Europea si è ripetutamente pronunciata sulla conformità al diritto comunitario delle sanzioni doganali adottate degli Stati membri. Dalla lettura di tali pronunce emerge chiaramente che gli Stati membri devono vigilare affinché le sanzioni applicabili al proprio interno siano uniformi a quelle applicabili

²¹ Cfr. CTP di Genova, sez. II, sent. del 4 agosto 2020, n. 319, in *Il Fisco*, n. 39/2020, 3791, con commento di G.E. Degani, *Le sanzioni doganali devono essere “proporzionate” alla gravità della violazione*; nel caso in esame, a fronte di diritti dovuti per Euro 12.286,39, le sanzioni applicate e irrogate dall'Ufficio erano di Euro 31.103,00, pari al 253% dei diritti accertati.

²² Cfr. CTR della Lombardia, sez. VII, sent. del 14 maggio 2018 n. 2129; nel caso in esame, a fronte di un debito di imposta per Euro 1.056,57, veniva applicata la sanzione di cui al comma 3, lett. c dell'art. 303 del TUL per un totale di Euro 5.128,75. In questo caso, la sanzione, a fronte di addirittura alcuni errori commessi dalle ricorrenti a proprio danno e che indicano la mancanza di alcuna pericolosità della violazione, è di quasi il 500% dei diritti da recuperare. La sproporzione è evidente. I giudici, quindi, applicano una sanzione pari alla metà del minimo edittale previsto dalla norma alla lettera a) dell'art. 303 TULD, con una sanzione amministrativa da 103 a 500 Euro. CTP di Genova, sez. II, sent. del 4 agosto 2020, n. 319 (nota n. 25) ha disapplicato le sanzioni amministrative applicate dalle Dogane e nel contempo le ha rideterminate in Euro 500,00.

²³ Si tratta di violazioni attinenti la dichiarazione di valore, in riferimento alla quale il legislatore italiano, secondo questa ricostruzione, avrebbe inteso, con la modifica dell'art. 303 TULD, dare maggiore effettività alla norma sanzionatoria, ritenendo tale comportamento più grave rispetto agli altri errori dichiarativi. In sintesi secondo questo orientamento (considerando in concreto il comportamento punito, il tributo tutelato, l'intento dissuasivo della disposizione e l'effettività delle sanzioni) non sarebbe possibile affermare in base a dei principi generalissimi che una norma sia, nelle sue previsioni astratte, sproporzionata solo perché in alcuni scaglioni il tributo di riferimento è inferiore al minimo della sanzione applicabile. Cfr. CTP di Milano sez. VII, sent. del 25 gennaio 2019, n.280.

all'interno degli altri stati membri e, soprattutto, devono fare in modo che tali sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive in conformità ai principi generali del diritto comunitario. La Corte ha precisato che, in assenza di armonizzazione delle normative comunitarie in questo settore, gli Stati membri hanno la competenza di scegliere le sanzioni che sembrano loro più appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (v. sentenza De Andrade, cit., punto 20)...: In tale contesto, si deve concludere che gli Stati membri sono competenti ad adottare i provvedimenti appropriati per assicurare il rispetto della normativa doganale comunitaria, a condizione che i detti provvedimenti rispettino il principio di proporzionalità. A tanto provvede l'art. 303, citato nel prevedere fasce diverse di sanzioni rapportate all'ammontare dei diritti di confine evasi.”.

In questa sentenza, quindi, la Corte di Cassazione evoca il principio di proporzionalità e sembra ritenere che l'art. 303 cit. sia conforme ad esso.

Tuttavia è legittimo porsi qualche dubbio sulla correttezza di questo approdo della Corte alla luce degli orientamenti della CGE sulla proporzionalità.

Secondo la Corte UE²⁴, invero, le sanzioni tributarie non possono essere applicate in modo automatico, senza assicurarsi che non eccedano quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dei tributi e nell'evitare l'evasione; inoltre, esse non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi e devono tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione commessa. In materia di Iva, poi, e questo vale per tutte le imposte armonizzate, secondo la CGE, sebbene le sanzioni e le procedure amministrative ad esse relative, istituite dagli Stati membri per lottare contro le violazioni, rientrino nella loro autonomia procedurale e istituzionale, quest'ultima è tuttavia limitata, oltre che dal principio di proporzionalità e dal principio di equivalenza, dal principio di effettività, il quale impone che dette sanzioni siano effettive e dissuasive²⁵.

Ed è proprio rifacendosi a tali principi che la Corte di Cassazione con riguardo all'art. 303 cambia idea con la sentenza n. 25509 del 2020, sotto il particolare aspetto dell'applicabilità

²⁴ Cfr. Corte UE, sent. del 15 aprile 2021, causa C-935/19, *Grupa Warzywna*. Corte UE, sentenza del 26 aprile 2018, causa C-81/17; 17 luglio 2014, causa C-272/13 *Equoland srl*; 6 febbraio 2014, causa C-242/12; 22 dicembre 2010, causa C- 438/09, *Dankow-ski*, par. 37; 12 luglio 2012, causa C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, par. 67 e 75.

²⁵ Cfr. Corte UE, del 2 maggio 2018, causa C-574/15, *Scialdone*, punto 29.

dell'istituto della continuazione e del cumulo giuridico concernente una lite su un atto di contestazione delle sanzioni con il quale l'ADM tenuto conto che la dichiarazione si componeva di cinque singoli, rispetto a due dei quali la differenza eccedeva il 5% dei diritti dovuti, aveva calcolato la sanzione considerando che l'avvenuto superamento della soglia del 5% prevista dalla disciplina interna (del 303) ai fini della maggiorazione vada verificato con riferimento alle singole operazioni di importazione, anche se contenute in una unica dichiarazione, e non alla somma dei tributi sottratti a imposizione come derivanti dalla somma di quanto recuperato a quel titolo dall'Erario sulla medesima. Per l'ADM inoltre l'istituto del cumulo giuridico di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 comma 1, poteva applicarsi alle sole violazioni formali, in cui l'errore nella dichiarazione non superava il 5%. Nel caso avendo ritenuto l'esistenza di più autonome violazioni superiori al 5% aveva escluso l'applicabilità del cumulo.

La CTR aveva confermato la sentenza di primo grado che annullava l'avviso e rideterminava la sanzione, ritenendo (conformemente al giudice di prime cure) che il superamento della soglia fosse da considerare con riferimento alla differenza fra i diritti doganali complessivamente dovuti e il dichiarato e che nel caso con un'unica dichiarazione erano state violate più disposizioni e dunque operava il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1, e, tenuto altresì conto del principio della proporzionalità, ha rideterminato la somma dovuta dalle contribuenti. La Corte di Cassazione conferma la decisione della CTR. Richiamandosi agli orientamenti della CGE sopra citati nonché a un suo precedente (Cass. 966/2015) la Corte afferma che “Ai fini della determinazione del carico punitivo, in presenza di una dichiarazione che includa - come nel presente caso - più partite di merci, e della verifica della sussistenza di una o più violazioni, vanno dunque applicate nel loro complesso disposizioni il cui risultato non sia di eccedere quanto necessario a costituire sanzione adeguatamente afflittiva e dissuasiva per il contribuente. Non si tratta pertanto di privilegiare l'applicazione di una o dell'altra disposizione, quanto, piuttosto, di trovare (se esiste, salva quindi la remissione della questione al giudice delle leggi) quella relazione tra le stesse che consenta di colpire in modo adeguato un comportamento contrario a legge, senza peraltro eccedere al di là dei limiti che il legislatore unitario individua enunciando il criterio di proporzionalità.”. Ispirata da questa impostazione la Corte ritiene **per quanto riguarda l'applicazione del 303 primo comma**, ossia nel caso in cui non si superi il 5 % fra il dichiarato e l'accertato, che si configuri l'ipotesi di un concorso formale omogeneo, dal

momento che ogni violazione realizzata dall'operatore nella dichiarazione doganale è il risultato di un'unica azione, di una sola condotta materiale, ossia la presentazione della dichiarazione doganale. Ne consegue che, in presenza di più violazioni *ex art. 303 TULD*, comma 1, nella medesima dichiarazione, deve essere **comminata la sanzione unica ossia la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio in applicazione del regime del cumulo giuridico**. Ciò vale anche nell' ipotesi di più violazioni realizzate in diverse dichiarazioni doganali a loro volta riconducibili ad un'unica dichiarazione (cd. dichiarazione cumulativa): anche tenendo conto che, ai sensi dell'art. 198 Reg. CE n. 3454/93 la dichiarazione in argomento, sebbene formalmente unica deve essere concepita come una serie distinta di dichiarazioni in ragione delle singole partite di merci, e che dunque ricorre una pluralità di violazioni *ex art. 303 TULD*, comma 1, il cumulo giuridico troverebbe ugualmente applicazione in quanto il risultato di più condotte omologhe integra un concorso materiale omogeneo (“è punito con la sola sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi... commette anche con più azioni od omissioni diverse violazioni formali della medesima disposizione”).

Per quanto riguarda l'art. 303, comma 3, ossia il caso in cui si superi la soglia del 5% la questione preliminare da risolvere era se nel caso in cui la dichiarazione doganale unica, come nella specie, riguardi più partite di merci (dichiarazioni doganale cumulativa o plurima) il superamento della soglia appena citata debba essere verificato con riguardo a ciascuna partita, e, successivamente, se in tal caso sussistano i presupposti per l'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 che prevede il cumulo giuridico.

La Corte evidenzia bene la complessità della questione. Da una parte l'espressione (contenuta nell'art. 303 “i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento” militerebbe, inequivocabilmente, nel senso di indicare una rilevanza unitaria della dichiarazione, anche cumulativa, ai fini del superamento della soglia del 5%, dall'altro la norma comunitaria di cui all'art. 198 Reg. CE n. 2454/93 impone di considerare ciascuna partita di merce quale autonoma dichiarazione.

Non solo ma se si accede alla interpretazione letterale del 303, co. 3, TULD da ciò conseguirebbe l'inapplicabilità, in radice, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 per difetto di una pluralità di violazioni, oltre alla già esposta non conformità all'art. 198 cit. Un'applicazione conforme al dettato dell'art. 198 porterebbe poi ad escludere sotto questo

diverso profilo la possibilità di applicare l'istituto del cumulo giuridico con un ingiustificato aggravamento del carico sanzionatorio, stante l'elevato importo delle sanzioni astrattamente irrogabili ex art. 303 TULD, comma 3. Questa frizione (che la Corte giudica apparentemente) sussistente fra ordinamento interno e ordinamento comunitario va allora risolta per i giudici Supremi in modo tale che possa identificarsi un idoneo bilanciamento tra l'interesse a sanzionare e il diritto a non essere eccessivamente sanzionati. Un'interpretazione armonica e rispettosa del testo e della ratio delle disposizioni in esame, oltre che delle relazioni tra diritto nazionale e diritto dell'Unione, porta, secondo il Supremo Collegio a ritenere che, pur in presenza di una dichiarazione cumulativa, il superamento della soglia del 5% vada verificato, secondo quanto previsto dall'art. 303 TULD, "complessivamente", ovvero avuto riguardo all'insieme delle singole partite di merci contenute nell'ambito dell'unica dichiarazione, e non già rispetto a ciascuna partita. Sotto il profilo applicativo della sanzione (e non su quello genetico, che resta in disparte, in quanto riferito alla sussistenza del comportamento sanzionato, non alla dosimetria della sanzione da irrogare), e nel rispetto dell'art. 198 DAC, si avranno invece tante violazioni per quante sono le partite che hanno concorso a determinare l'eccedenza.". Ricostruendo in questo modo la fattispecie la Corte può giungere a ritenere che si configuri "una fattispecie di concorso formale omogeneo, sicchè il regime del cumulo giuridico di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 (anch'esso previsto e disciplinato dal diritto interno, come il sistema Eurounitario consente salvo il giudizio sulla proporzionalità) torna pienamente applicabile, dovendo la fattispecie, in buona sostanza, ricondursi a quella disciplinata dall'art. 303 TULD, comma 1 dell'art. 1 (commissione di diverse violazioni formali della medesima disposizione che, nel loro complesso, non eccedono la differenza del 5%).

Attraverso questa ricostruzione la Corte per così dire salva il sistema sul piano della proporzionalità, o, se si vuole, come esposto, tiene conto del criterio di proporzionalità (si lascia guidare dal criterio di proporzionalità) per decidere dell'ipotesi di più singoli nella dichiarazione doganale. Non tocca però la Corte il diverso aspetto della proporzionalità dei minimi edittali previsti rispetto all'ammontare dei diritti doganali evasi nel 303 co. 3. Perché qui la CTR aveva ritenuto che la sanzione base da applicare era quella di Euro 516 di cui all'art. 303 TULD, comma 1, in quanto la differenza fra i diritti doganali complessivamente dovuti e il dichiarato era inferiore al 3%, e ha poi considerato che con un'unica dichiarazione erano state violate più disposizioni e che dunque operava il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12,

comma 1, e, tenuto altresì conto del principio della proporzionalità, ha determinato la somma dovuta dalle contribuenti nella misura complessiva di Euro 1.032.

Questo aspetto della proporzionalità dei minimi edittali è invece affrontato in una più recente sentenza (la n. 14908 2022) della Corte, con la quale (cambiando radicalmente la posizione rispetto alla precedente prima citata (la n. 2139 del 2020) il Supremo collegio (richiamando sia i precedenti della CGE sia alcune sentenza della stessa Suprema Corte in materia di IVA²⁶) ha evidenziato che sono gli stessi minimi edittali prevista dal 303 cit. ad essere non proporzionali. In particolare la Corte afferma che la CTR si era attenuta ai principi enunciati dalla suprema Corte in materia di IVA allorché aveva rideterminato la sanzione in misura pari all'importo del maggior diritto di confine accertato (ossia 9.098,62 Euro) in tal modo disapplicando la norma interna e affermando coerentemente che la sanzione prevista dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 303, è eccessiva ed irrispettosa dei principi dell'Unione Europea in tema di proporzionalità delle sanzioni. Sul punto i Giudici osservano che se la CTR “avesse voluto rispettare la normativa interna pur applicando la sanzione amministrativa nel suo minimo edittale, sarebbe stata costretta a confermare la sentenza di primo grado applicando una sanzione (30mila Euro) irragionevolmente alta in quanto superiore di oltre il 300% rispetto al diritto di confine accertato (ossia 9.098,62 Euro)) quindi senza poter contenere la sanzione adeguandola alla specificità del caso di specie”. La Corte osserva altresì che quanto eccepito da ADM e cioè che “la circostanza che effettivamente il D.P.R. n. 43 del 1973, art. 303, preveda la possibilità di gradare la sanzione non considera però la rigidità della sanzione minima, che non può scendere sotto i 30 mila Euro per il solo fatto che il dazio doganale non versato sia pari o superiore a soli 4mila Euro.”.

Dunque in assenza di un intervento del legislatore la giurisprudenza sta compiendo un'opera di adeguamento delle norme sulle sanzioni al principio di proporzionalità contemperandolo con quelli di effettività e dissuasività.

²⁶ Fra le altre Cass. 14767 del 2015 ove la Corte evidenzia che le modalità di determinazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4, e art. 6, comma 1, che le ragguagliano ad una forbice dal cento al duecento per cento della differenza rispetto all' imposta dovuta e dell' imposta relativa all' imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, **eccedono il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell' imposta ed evitare l'evasione attesa l'entità minima della percentuale fissata per la maggiorazione e l' impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni singolo caso**, per cui vanno disapplicate in quanto contrarie al diritto comunitario, così come interpretato dalla Corte di giustizia nella sentenza 17 luglio 2014 in C-272/13.

Da ultimo, ma non per ultima, in proposito va menzionata la sentenza n. 46/2023 della Corte Costituzionale sui principi generali applicabili in materia doganale, in specie sull'art. 7 del D.lgs 472/97 che va applicato al sistema delle sanzioni tributarie. In particolare la Corte evidenzia le potenzialità offerte da detta disposizione la quale interpretata in correlazione con l'art. 3 può servire a riportare l'eventuale norma censurata "in termini conformi al volto costituzionale del sistema sanzionatorio, consentendo al giudice a quo di ridurla a una misura proporzionata e ragionevole". Segnatamente secondo la Corte "il comma 4 dell'art. 7 non deve essere letto atomisticamente" ma in rapporto con il comma uno del medesimo articolo. "In questi termini, infatti, il perimetro di applicazione del comma quattro viene dilatato considerando tra le "circostanze" - non più necessariamente eccezionali - che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione, quanto indicato nel comma uno di tale articolo e in particolare la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze". Valorizzati in questi termini dunque l'articolo 7 comma quattro si pone come "un'opportuna valvola di decompressione atta a mitigare l'applicazione delle sanzioni." (così Corte Cost. n. 46/2023). Alla luce di quanto esposto anche l'intervento sulle sanzioni più che espressione di un'idea di riforma mi pare giustificato da immediate e non più rinviabili esigenze di adeguamento ai principi eurounitari e a quelli espressi dalla CGE. Si tratterà di vedere come in concreto la proporzionalità sarà poi disegnata e realizzata dal legislatore. È auspicabile una riduzione delle percentuali dei minimi edittali inferiori a quelli attuali con delle proporzioni che stiano sotto al 90 o al 100% dell'imposta evasa, e siano adeguate a quelle esistenti negli altri paesi (ricordo che anche nel precedente delega di riforma delle sanzioni tributarie si auspicava, come in questo, un adeguamento delle sanzioni a quelle degli altri paesi, ma questo auspicio non ha avuto seguito).

Nel frattempo?

con riguardo nello specifico all'art. 303 cit. mi pare possa ricavarsi dai principi e dagli orientamenti fin qui esposti che sia i giudici sia l'Amministrazione (la quale, per il vero, però continua ad applicarlo) dovranno valutare con maggiore attenzione se le sanzioni comminate rispettino il principio di proporzionalità nella consapevolezza che nulla osta alla disapplicazione della normativa interna nel suo minimo edittale, contenendo la sanzione al fine di adeguarla alla specificità del caso di specie.

Nello specifico, anzi, l'onere di disapplicare le disposizioni interne che ostino all'applicazione di sanzioni effettive e dissuasive per lottare contro le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione discende in capo ai giudici anche dal loro compito di dare piena efficacia agli obblighi derivanti dall'articolo 325, paragrafo 1, TFUE²⁷.

Da ultimo (v. art. 18, c. 3, lett. d)) il ddld si prefigge di intervenire in in tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche integrando il comma 3 dell'art. 25-*sexiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001 per effetto del quale ad oggi tali entità sono soggette alla sanzione pecuniaria nonché alle sanzioni interdittive previste dall'art. 9, c. 2, lett. c), d) ed e) del decreto citato (ovvero divieto di contrattare con la PA, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi), ricomprendendo anche le ipotesi sub a) e b) dell'art. 9, c. 2 (ovvero interdizione dall'esercizio dell'attività; sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione nei soli casi previsti dal comma 2 dell'art. 25-*sexiesdecies* (diritti di confine dovuti maggiori a centomila euro e sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote).

Grazie

²⁷ Cfr. Corte UE, sent. del 5 dicembre 2017, causa C-42/17, *M.A.S. e M.B.*, punto 39.

