

**Consiglio Compartimentale
degli Spedizionieri Doganali di Bologna /
ADER / Associazione Doganalisti Emilia Romagna**

**seminario formativo 16.02.2013
dispensa n. 2 di 3**

**LE NORME GENERALI DEL SISTEMA SANZIONATORIO
TRIBUTARIO
ed ALCUNE NORME FONDAMENTALI IN MATERIA DI
RESPONSABILITA' DEI RAPPRESENTANTI
DOGANALI**

NOTA: l'esposizione orale e l'eventuale dibattito potranno andare oltre i contenuti della presente dispensa.

SEZIONE 1)

**LA DISCIPLINA GENERALE
DELLE SANZIONI
AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE**

**IL DECRETO LEGISLATIVO 472 /
'97 e ALTRE NORME SPECIALI
o COLLEGATE**

Articolo 3 - Principio di legalita'

1. **Nessuno puo' essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione** della violazione.
2. Salvo diversa previsione di legge, **nessuno puo' essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile.** Se la sanzione e' gia' stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non e' ammessa ripetizione di quanto pagato.
3. Se la legge in vigore al momento in cui e' stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entita' diversa, **si applica la legge piu' favorevole**, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Articolo 5 - Colpevolezza.

1. Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative **ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa**. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili **solo in caso di dolo o colpa grave**.
3. La **colpa è grave** quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.
4. **È dolosa la violazione attuata con l'intento** di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

NOTA BENE: parte considerevole della Giurisprudenza di Cassazione ritiene che il requisito della colpevolezza sussiste per presunzione, salva l'eventuale prova contraria producibile dal soggetto sanzionato o insita negli atti.

Articolo 6 - Cause di non punibilita'.

1. Se la violazione e' conseguenza di **errore sul fatto**, l'agente non e' responsabile quando l'errore non e' determinato da colpa.

.....

2. **Non e' punibile l'autore della violazione quando essa e' determinata da obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonche' da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non e' stato eseguito per fatto denunciato all'autorita' giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

4. **L'ignoranza della legge tributaria** non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.

5. Non e' punibile chi ha commesso il fatto per **forza maggiore**.

5-bis. Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

LEGGE 212 / 2000

Articolo 10 - Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

In vigore dal 17 giugno 2005

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.
2. Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorche' successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.
3. **Le sanzioni non sono comunque irrogate quando** la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando **si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta**; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimita' della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullita' del contratto.

Articolo 7 - Criteri di determinazione della sanzione.

1. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla **gravita' della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonche' alla sua personalita' e alle condizioni economiche e sociali.**
2. La personalita' del trasgressore e' desunta anche dai suoi **precedenti fiscali.**
3. La sanzione puo' essere **aumentata fino alla meta' nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento.** Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalita' dell'azione, presentano profili di sostanziale identita'.
4. Qualora concorrano **eccezionali circostanze** che rendono manifesta la sproporzione tra l'entita' del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa puo' essere **ridotta fino alla meta' del minimo.**

Articolo 9 - Concorso di persone.

1. Quando **piu' persone concorrono** in una violazione, **ciascuna di esse soggiace alla sanzione** per questa disposta.

Tuttavia, quando la violazione consiste **nell'omissione di un comportamento** cui sono obbligati in solido piu' soggetti, e' irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

Articolo 10 - Autore mediato.

1. Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia **o inducendo altri in errore incolpevole** ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, **determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.**

Articolo 11 - Responsabili per la sanzione amministrativa.

- 1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo e' commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal **dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di societa', associazione od ente, con o senza personalita' giuridica**, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, **la societa', l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento** di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.
- **2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.**
- 3. Quando la violazione e' commessa in concorso da due o piu' persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la societa', l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione piu' grave.
- 4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella piu' grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.

Articolo 12 - Concorso di violazioni e continuazione

- 1. E' punito con la **sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione piu' grave, aumentata da un quarto al doppio**, chi, con una **sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con piu' azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.**
- 2. Alla **stessa sanzione** soggiace chi, anche in tempi diversi, **commette piu' violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.**
- 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, **se le violazioni rilevano ai fini di piu' tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella piu' grave aumentata di un quinto.**
- 4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 **si applicano separatamente** rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle **imposte doganali** e alle imposte sulla produzione e sui consumi.
- 7. **Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non puo' essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.**

SEZIONE 2)

LE PROCEDURA ORDINARIA DI APPLICAZIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

Articolo 16 - Procedimento di irrogazione delle sanzioni.

In vigore dal 1 febbraio 2011

- 1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.
- 2. L'ufficio o l'ente notifica **atto di contestazione con indicazione, a pena di nullita', dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entita' nonche' dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.** Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal trasgressore, **questo deve essere allegato** all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.
- 3. **Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni piu' gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.**
- 4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido, possono, **entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive.** In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18.

Articolo 16 - Procedimento di irrogazione delle sanzioni.

In vigore dal 1 febbraio 2011

- 5. L'impugnazione immediata non e' ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.
- 6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.
- **7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullita' anche in ordine alle deduzioni medesime.**
- Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22.

RIEPILOGO DEI PRINCIPALI TERMINI PREVISTI PER PRODURRE MEMORIE E DOCUMENTI DIFENSIVI E PER IMPUGNARE GLI ATTI SANZIONATORI

Osservazione e/o documenti all'Ufficio a fronte di processo verbale di revisione contenente la constatazione di violazione	30 giorni dalla notifica
Deduzioni difensive all'Ufficio (anche unitamente ad istanza di autotutela) a fronte di atto di contestazione	60 giorni dalla notifica NOTA: in questo caso, l'Ufficio, se non accoglie le deduzioni o l'istanza di autotutela, emette l'atto di irrogazione entro 12 mesi dalla presentazione delle deduzione e, comunque, entro 3 anni dalla data di accettazione della dichiarazione)
Ricorso alla Commissione Tributaria per l'annullamento o la riforma dell'atto di contestazione	60 giorni dalla notifica
Ricorso alla Commissione Tributaria per l'annullamento o la riforma: dell'atto di irrogazione emesso ex art. 16 D.lvo 472/97 nonostante le deduzioni difensive presentate (vedi sopra); ovvero dell'atto di irrogazione diretta emesso (<i>senza previa contestazione</i>) ex art. 17 del D.lvo 472 / 97.	60 giorni dalla notifica

SEZIONE 3)

ALTRE NORME E PRINCIPI IN MATERIA DI RESPONSABILITA' SANZIONATORIA DEI RAPPRESENTANTI DOGANALI

CODICE DOGANALE COMUNITARIO

Articolo 201

3. Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana.

Articolo 202

• **1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:**

- a) all'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione, oppure
- b) quando si tratti di merce collocata in zona franca o in deposito franco, alla sua irregolare introduzione in un'altra parte di detto territorio.

Ai sensi del presente articolo, per introduzione irregolare s'intende qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 e dell'articolo 177, secondo trattino.

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'introduzione irregolare.

3. Sono debitori:

- la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare,
- le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare, e
- le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente.

Con la sentenza n. 9773/2010, la Corte di Cassazione ha assimilato la dichiarazione doganale non corretta, ossia errata o inveritiera, e l'introduzione irregolare di merci; in forza di tale principio, lo spedizioniere/rappresentante indiretto risponderebbe del maggior dazio accertato, ma soltanto ove sia **dimostrata la consapevolezza che la dichiarazione era errata.**

La Corte di Cassazione ha avvertito la necessità di una specifica valutazione del concreto operato degli spedizionieri doganali, parificando la responsabilità dei doganalisti (o dei rappresentanti indiretti dell'importatore) a tutti quei soggetti che, direttamente o indirettamente coinvolti nell'operazione doganale, vengono chiamati a rispondere del debito daziario in forza dell'art. **202, c.d.c.**

Riprendendo una rilevante pronuncia della Corte di Giustizia Sentenza 3 marzo 2005, C-195/03, *Minister van Financiën vs Merabi Paspismedov*, la Corte di Cassazione riconosce che in tutti i casi "di introduzione irregolare di merce nel territorio della Comunità" risponde sia la persona che ha proceduto a tale introduzione, sia quella che vi ha partecipato «pur sapendo o sapere, secondo ragione, che essa era irregolare».

La novità della pronuncia sta nell'assimilazione tra la dichiarazione doganale non corretta, ossia errata o inveritiera, e l'introduzione irregolare delle merci.

Tale comparazione permette di legare l'art. 201 c.d.c., fondamento della rappresentanza indiretta e della solidarietà tributaria dello spedizioniere, al successivo art. 202 Codice doganale comunitario.

Tale disposizione **prevede l'applicazione del principio di colpevolezza, imponendo una verifica della concreta diligenza e professionalità** di tutti i soggetti che hanno partecipato all'operazione doganale.

In forza di tale norma, quindi, **anche lo spedizioniere/rappresentante indiretto risponderebbe del maggior dazio accertato, ma soltanto ove sia dimostrata la consapevolezza (o ragionevole consapevolezza)** che la dichiarazione era errata.

Soltanto **coloro che conoscevano, o avrebbero dovuto conoscere, usando la ordinaria diligenza, l'erroneità o falsità dei dati riversati nella dichiarazione**, saranno chiamati ad assolvere i dazi dovuti in forza della regolare dichiarazione doganale; tale principio riconduce a equità e ragionevolezza l'intero impianto normativo comunitario, eliminando ipotesi di responsabilità oggettiva dell'intermediario doganale.

NOTA: Con la sentenza n. 3285/2012, la Corte di Cassazione sembra aver parzialmente rivisto l'orientamento sopra descritto, riestendendo la responsabilità per l'obbligazione doganale a tutti i soggetti che vi prendono parte e che rientrano nell'art. 201.

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
3 marzo 2005

Nel procedimento C-195/03,
Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

- 1) **Merci presentate in dogana, per le quali è stata depositata una dichiarazione sommaria ed è stato convalidato un documento di transito comunitario esterno, non hanno costituito oggetto di un'introduzione regolare nel territorio doganale della Comunità allorché, nella documentazione consegnata alle autorità doganali, le merci sono state indicate con una designazione inesatta.**
- 2) **L'obbligazione doganale relativa a merci presentate in dogana e dichiarate con una designazione inesatta è basata sull'art. 202 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario.**
- 3) **Spetta al giudice del rinvio verificare, in considerazione delle circostanze della causa principale, se colui che ha depositato la dichiarazione sommaria o la dichiarazione in dogana sia stato all'origine dell'introduzione irregolare della merce per aver indicato una designazione inesatta. Se tale non è il caso, spetta al detto giudice esaminare se, con tale atto, la persona abbia partecipato all'introduzione della merce mentre sapeva o avrebbe dovuto, secondo ragione, sapere che essa era irregolare.**

La Direzione centrale Agenzia delle Dogane (nota del 12 febbraio 2010, n. 21138), con riferimento alle associazioni di spedizionieri, ha evidenziato che il Cad, centro di assistenza doganale, «**non può essere chiamato a rispondere per dichiarazioni doganali, diligentemente effettuate nel rispetto delle istruzioni ricevute con mandato, quando dalle stesse sia scaturita un'irregolarità riscontrabile solo con le prerogative possedute da un organo di polizia tributaria e giudiziaria. Il Cad non potrà essere considerato responsabile o corresponsabile per inadempienze derivanti da comportamenti ad altri imputabili**».