



Il sistema sanzionatorio Doganale e le novità in materia di ravvedimento operoso.

Il sistema sanzionatorio Doganale e le novità in materia di ravvedimento operoso

Dott. Federica Di Grezia – Dott. Elena Ursini

CENNI GENERALI SULLE SANZIONI IN DOGANA

La violazione delle prescrizioni di legge nell'effettuazione delle operazioni doganali comporta oltre al recupero dell'eventuale evasione tributaria, anche l'irrogazione di una sanzione penale o amministrativa, a seconda della gravità del fatto.

La materia delle sanzioni è stata rimessa alla legislazione dei singoli stati membri, mediante l'adozione di una specifica normativa interna

ILLECITO PENALE E ILLECITO AMMINISTRATIVO

La dottrina maggioritaria ritiene che l'elemento caratterizzante dell'una e dell'altra categoria sia ravvisabile nel fatto che, mentre con la repressione dell'illecito penale si mira a tutelare l'interesse generale al mantenimento dell'ordine sociale, la repressione di quello amministrativo sia finalizzata a realizzare gli specifici e contingenti interessi pubblici di volta in volta affidati alla cura della Pubblica Amministrazione

Criterio di natura nominalistica: l'illecito è penale quando è punito con una sanzione penale, è amministrativo quando viene punito con una sanzione amministrativa

Costituisce **reato** la violazione della legge penale punita con una pena criminale comminata da un magistrato a seguito di rito processuale

I reati si distinguono in:

delitti, puniti con la reclusione e la multa

contravvenzioni, punite con l'arresto e l'ammenda

Costituisce **illecito amministrativo** la violazione della legge amministrativa punita con una sanzione amministrativa che consiste nel pagamento di una somma di denaro;

Costituisce **illecito amministrativo tributario** la violazione della legge amministrativa **tributaria** punita con una sanzione amministrativa che consiste nel pagamento di una somma di denaro.

Prima di parlare del procedimento e delle garanzie del trasgressore delineate dal **D. Lgs. n. 472 del 18/12/1997 che ha istituito il nuovo sistema sanzionatorio non penale** dobbiamo dire che vi è una separazione tra la fase della constatazione e quella della contestazione o irrogazione della sanzione.

I funzionari dell'Agenzia delle Dogane o i Militari della Guardia di Finanza redigono un verbale di constatazione descrivendo i fatti, le operazioni compiute, l'esito dei controlli ed esponendo la norma violata e la relativa sanzione nel minimo e nel massimo edittale previsto dal Testo Unico delle Accise o dal Testo Unico delle Leggi Doganali.

Questo verbale deve essere notificato alla società o alla persona fisica mediante posta elettronica certificata oppure mediante raccomandata con ricevuta di ritorno o mediante consegna a mano con l'apposizione della firma da parte del contribuente che potrà, entro 60 giorni dal ricevimento in ambito accise e 30 giorni dal ricevimento in ambito doganale presentare deduzioni o richiedere informazioni.

Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, la parte, ai sensi dell'art. 12 comma 7 della Legge 27/07/2000 n. 212 (Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente), ha la facoltà di comunicare all'Ufficio che ha emesso il verbale le proprie osservazioni o richiedere informazioni entro 60 giorni dal ricevimento del verbale, oppure avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, cosiddetto ravvedimento operoso che consente di estinguere il contesto con il pagamento di una sanzione ridotta rispetto al minimo edittale contestualmente al pagamento dell'imposta eventualmente dovuta e dei relativi interessi legali.

Nel caso in cui la società o la persona fisica non presenti deduzioni o richieda informazioni entro 60 giorni, può essere emesso l'atto di contestazione o di irrogazione di sanzioni.

Prima di parlare dell'emissione dell'atto di contestazione o di irrogazione di sanzioni analizzeremo i seguenti punti:

- 1) Il Principio di legalità (favor rei)**
- 2) L'Imputabilità**
- 3) La Colpevolezza**
- 4) Il Principio della personalità (intrasmissibilità della sanzione agli eredi)**

1) PRINCIPIO DI LEGALITA'

Di evidente ispirazione costituzionale, prevede che nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

Corollario di tale principio è il principio del *favor rei* secondo il quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Così, se la legge in vigore al momento della commissione della violazione e la legge posteriore prevedono sanzioni diverse, si applica la legge più favorevole (principio del *favor rei* deroga al generale principio *tempus regit actum*)

2) L'IMPUTABILITA' :

Rappresenta uno status del trasgressore ai fini della punibilità e si identifica con la capacità di intendere e di volere (maturità psichica e sanità mentale del trasgressore – criteri civilistici).

Art. 39 D. Lgs. 546/92: *“il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio”*

3) LA COLPEVOLEZZA:

Ai fini dell'applicazione della sanzione è, dunque, necessario accertare la sussistenza anche del requisito della colpevolezza: il fatto deve essere imputabile all'autore a titolo di dolo o colpa, conseguentemente occorre che la dogana provi quantomeno la colpa (negligenza, imprudenza, imperizia) del trasgressore nella condotta che ha determinato l'illecito.

E' colposa, o contro l'intenzione, la condotta che conduce ad un illecito non voluto che si verifica a causa di negligenza, imprudenza o imperizia ovvero per l'inosservanza di leggi o regolamenti, ordini o discipline

E' 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

4) PRINCIPIO DI PERSONALITA':

Si desume dall'intero corpo normativo:

Art. 5 (ciascuno risponde della propria azione od omissione),

Art. 27 (delle violazioni riferite ad enti giuridici non riconosciuti, rispondono le persone fisiche che ne sono autrici – non è sufficiente ascrivere l'illecito all'ente in persona del legale rappresentante pro tempore);

Art. 8 (intrasmisibilità della sanzione agli eredi);

Art. 11 del D. Lgs. 472/97 (responsabili per la sanzione amministrativa) –

La legge considera responsabile l'autore materiale della violazione, ai sensi dell'art. 11, comma 2 del D. Lgs. 472/97, cioè chi ha materialmente compilato e sottoscritto la dichiarazione, mentre il soggetto rappresentato, nell'interesse del quale ha agito l'autore materiale, risponde, ai sensi dell'art. 11 comma 1, di un'obbligazione di un importo pari alla sanzione irrogata all'autore materiale.

La responsabilità dell'autore materiale della violazione è presunta fino a prova contraria **(presunzione juris tantum)**

L'art. 11 comma 6 prevede, comunque, la possibilità da parte dell'ente o della persona fisica di accollarsi il debito dell'autore della violazione (potrebbe sussistere anche un impegno contrattuale in tal senso).

La legge 269/2003 dispone che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

PRINCIPIO DI RESPONSABILITA': IL CONCORSO DI PERSONE E L'AUTORE MEDIATO:

Ai sensi dell'art. 9 del D. Lgs. 472/97 : «Quando più persone concorrono in una violazione , ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia quando la violazione consiste nella omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri , salvo diritto di regresso .»

Nell'ambito doganale lo spedizioniere può agire in rappresentanza diretta e in rappresentanza indiretta: in entrambi i casi è colui che materialmente sottoscrive o compie gli atti, in primis la dichiarazione in Dogana .

Se l'autore materiale è stato indotto in errore incolpevole, risponderà della sanzione in sua vece chi ha causato in errore , ai sensi dell'art. 10 D. Lgs. n. 472/97, ossia colui che lo ha indotto in errore fornendogli le informazioni errate.

CONCORSO DI VIOLAZIONI E CONTINUAZIONE:

Art. 12 comma 1 del D.Lgs. 472/1997:

E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la **violazione più grave**, aumentata da $\frac{1}{4}$ al doppio, chi, con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette anche con più azioni od omissioni diverse violazioni formali della medesima disposizione (**concorso formale**).

Art. 12 comma 5 del D.Lgs. 472/1997

Alla stessa pena soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni (**continuazione**) che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione, anche periodica del tributo; Si applica quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi, pertanto la sanzione base viene aumentata dalla metà al triplo.

Il concorso o la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

La sanzione non può essere, comunque, superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

LA DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE:

La sanzione può variare da un minimo ad un massimo o essere stabilita in misura fissa o proporzionale all'entità del tributo.

Il D. Lgs. prevede i criteri per la determinazione della pena in concreto (gravità della violazione desunta dalla condotta dell'agente, opera svolta per l'eliminazione e l'attenuazione delle conseguenze, personalità dell'agente - desumibile anche dai suoi precedenti fiscali, condizioni economiche e sociali dell'agente)

CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE: LA RECIDIVA

Art. 7 comma 3 del D.Lgs. 472/1997: “La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli artt. 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 per le modalità dell’azione, presentano profili di sostanziale identità”

D.Lgs. n. 472/1997: L'EMISSIONE DELL'ATTO DI CONTESTAZIONE DELLA SANZIONE AMMINISTRATIVA

L'atto di contestazione emesso ai sensi dell' art.16 del D.Lgs. n. 472/1997 (sanzione non collegata al tributo), deve essere notificato tramite posta elettronica certificata o tramite raccomandata atto giudiziario da parte dell'Ufficio competente e deve contenere, **a pena di nullità i seguenti elementi**:

- 1) i fatti attribuiti al trasgressore (art. 7 Statuto del contribuente);
- 2) gli elementi probatori;
- 3) le norme applicate (sia le norme violate che le norme sanzionatorie);
- 4) i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni e l'entità delle sanzioni applicate;
- 5) le modalità di definizione dell'illecito con la possibilità del pagamento di 1/3 della sanzione se questo avviene entro 60 giorni dalla notifica dell'atto (definizione agevolata);
- 6) Le modalità di pagamento;
- 7) L'autorità alle quali è possibile ricorrere.

Successivamente alla notifica dell'atto di contestazione possono presentarsi diverse ipotesi:

- a) pagamento dell'atto di contestazione di 1/3 della sanzione se questo avviene entro 60/30 giorni dalla notifica dell'atto (definizione agevolata);
- b) in alternativa alla definizione agevolata, si possono produrre **deduzioni difensive** all'ufficio che ha notificato l'atto di contestazione. Tali deduzioni, se presentate, impediscono però la successiva definizione agevolata; l'ufficio competente ha un anno di tempo (a pena di decadenza) per accogliere le deduzioni o emanare un provvedimento motivato di irrogazione delle sanzioni, che tenga conto dei motivi che hanno portato al mancato o parziale accoglimento delle deduzioni presentate dal contribuente;
- c) qualora non si voglia definire la contestazione entro 60 giorni è ammesso **ricorso innanzi alle Commissioni tributarie provinciali**, con l'osservanza delle forme previste dall'articolo 20 del D.L n.546/92.

In ogni caso dopo se non s'intende addivenire alla definizione agevolata o non s'intende produrre memorie difensive e non è stato presentato ricorso, l'atto stesso diviene **provvedimento definitivo di irrogazione costituente titolo per l'avvio alla procedura di riscossione coattiva.**

Il procedimento di irrogazione immediata (art. 17):

costituisce un iter alternativo a quello dell'art 16. In deroga all'art. 16 le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano l'accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento e di rettifica, motivato a pena di nullità.

In alcuni casi è ammessa la definizione agevolata

Sono sanzioni collegate al tributo quelle stabilite in maniera ad esso proporzionale.

E' prevista la definizione agevolata ma non è ammessa la possibilità della presentazione di deduzioni difensive nel caso in cui l'atto venga emesso ai sensi **dell'art. 17 comma 2 del D. Lgs. n. 472/1997** per esempio per mancato pagamento del diritto di licenza ai sensi dell'art. 63 comma 4 del D.Lgs. n. 504/1995 (Testo Unico delle Accise), viene quindi concessa la possibilità del pagamento di 1/3 della sanzione se questo avviene entro 60 giorni dalla notifica dell'atto .

Non è mai prevista la definizione agevolata né è ammessa la possibilità della presentazione di deduzioni difensive nel caso in cui l'atto venga emesso ai sensi **dell'art. 17 comma 3 del D. Lgs. n. 472/1997**, per esempio per omesso versamento delle rate di accisa sull'energia elettrica .

Per le sanzioni non collegate al tributo può essere utilizzata SOLO la procedura di cui **all'art. 16 del D. Lgs. n. 472/1997**.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO:

E' previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 per i casi in cui l'autore della violazione, riconoscendo la sua violazione, può regolarizzare spontaneamente la sua posizione fiscale, proceda alla regolarizzazione degli errori e delle omissioni, prima che siano notificati l'avviso di pagamento e l'atto di irrogazione di sanzioni, pagando interamente il tributo, gli interessi legali oltre che la sanzione in misura ridotta (1/5 del minimo edittale).

LA RISCOSSIONE DELLA SANZIONE: ART. 24 del D. LGS. 472/1997

Si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

E' possibile, su richiesta dell'interessato in condizioni economiche disagiate, il pagamento in rate mensili (max 30).

Il debitore decade dal beneficio nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata.

La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi (art. 2 c.3),

Qualora il trasgressore e/o gli altri eventuali soggetti legittimati non definiscano la contestazione oppure non propongano impugnazione, l'atto di contestazione di sanzioni sarà considerato provvedimento di irrogazione costituente titolo per l'avvio della procedura di riscossione coattiva di quanto determinato.

LE MISURE CAUTELARI:

Quando l'atto di contestazione di sanzioni amministrative o l'atto di irrogazione di sanzioni è stato notificato e l'Ufficio delle Dogane ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere con istanza motivata al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere a mezzo di ufficiale giudiziario al sequestro conservativo dei loro beni compresa l'azienda ai sensi dell'art. 22 comma 1 del D. Lgs. 472/1997.

LE SANZIONI IN MATERIA DI ACCISE TESTO UNICO ACCISE

Approvato con D.L.vo n.504 del 26/10/1995 e successive modifiche

Le violazioni nel settore delle Accise possono rivestire carattere di sia di tipo amministrativo che penale come previsto dal Testo Unico Accise (approvato con D.L.vo 504/95, e successive modifiche e integrazioni).

Le violazioni di tipo Amministrativo sono quelle previste dagli artt. 47, 48, 49, 50, 51, 59 e 63, salvo che non costituiscano reato più grave per il quale è prevista la denuncia penale.

Articolo 50 - Inosservanza di prescrizioni e regolamenti

1. Indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per le violazioni che costituiscono reato, per le infrazioni alla disciplina delle accise stabilita dal presente testo unico e dalle relative norme di esecuzione, comprese la irregolare tenuta della contabilità o dei registri prescritti e la omessa o tardiva presentazione delle dichiarazioni e denunce prescritte, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 500 euro a 3.000 euro.

2. La tenuta della contabilità e dei registri si considera irregolare quando viene accertata una differenza tra le giacenze reali e le risultanze contabili superiore ai cali e alle perdite di cui all'art. 4. Per gli impianti di distribuzione stradale di carburanti si considera irregolare la tenuta del registro di carico e scarico quando la predetta differenza supera un dodicesimo del calo annuo consentito per i singoli carburanti, riferito alle erogazioni effettuate nel periodo preso a base della verifica; per i depositi commerciali di gasolio si considera irregolare la tenuta del registro di carico e scarico quando la differenza supera il 3 per mille delle quantità di gasolio assunte in carico nel periodo preso a base della verifica.
3. La sanzione di cui al comma 1 si applica anche a chiunque esercita le attività senza la prescritta licenza fiscale, ovvero ostacola, in qualunque modo, ai militari della Guardia di finanza ed ai funzionari dell'amministrazione finanziaria, muniti della speciale tessera di riconoscimento, l'accesso nei locali in cui vengono trasformati, lavorati, impiegati o custoditi prodotti soggetti od assoggettati ad accisa, salvo che il fatto costituisca reato.
4. L'estrazione di prodotti sottoposti ad accisa dopo la revoca della licenza di cui all'art. 5, comma 2, è considerata, agli effetti sanzionatori, tentativo di sottrarre al pagamento dell'imposta il quantitativo estratto, ancorché destinato ad usi esenti od agevolati.

LE SANZIONI IN MATERIA DI ACCISE TESTO UNICO ACCISE

Approvato con D.L.vo n.504 del 26/10/1995 e successive modifiche

Articolo 59 – Sanzioni

1. Indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato, sono puniti con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso a 258 euro, i soggetti obbligati di cui all'articolo 53:

- a) attivano l'officina a scopo di produzione di energia elettrica senza essere provvisti della licenza di esercizio;
- b) manomettono o lasciano manomettere in qualsiasi modo i congegni applicati o fatti applicare dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, nonché i contrassegni, bolli e suggelli applicati da detto ufficio, salvi i casi di assoluta necessità;

- c) omettono o redigono in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni di cui agli articoli 53, comma 8, e 55, comma 2, non tengono o tengono in modo irregolare le registrazioni di cui all'articolo 55, comma 7, ovvero non presentano i registri, i documenti e le bollette a norma dell'articolo 58, commi 3 e 4;
- d) non presentano o presentano incomplete o infedeli le denunce di cui all'articolo 53, comma 4;
- e) negano o in qualsiasi modo ostacolano l'immediato ingresso ai funzionari dell'amministrazione finanziaria addetti al servizio nelle officine o nei locali annessi, ovvero impediscono ad essi l'esercizio delle attribuzioni previste dall'art. 58.

2. E' punito con la sanzione di cui al comma 1 l'utente che altera il funzionamento dei congegni o manomette i suggelli applicati dai funzionari dell'amministrazione finanziaria o dai soggetti obbligati di cui all'articolo 53 per misurazione, per riscontro o per sicurezza, ovvero destina l'energia ammessa all'esenzione ad usi soggetti ad imposta.
3. La sanzione di cui al comma 1 si applica anche a chi sottrae o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta.
4. Per ogni bolletta rilasciata agli utenti, portante una liquidazione di imposta non dovuta o in misura superiore a quella effettivamente dovuta, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro pari al doppio dell'imposta indebitamente riscossa, con un minimo di 12 euro per ogni bolletta infedele.
5. Per ogni altra violazione delle disposizioni del presente titolo e delle relative norme di applicazione, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 500 euro a 3.000 euro.

Fatto	Norma violata	Norma sanzionatoria
omessi o ritardati versamenti di rate di acconto mensili sull'accisa (Capitolo 1411/1) o del conguaglio a debito	art. 56, comma 1 del T.U.Accise	art. 13, comma 2, del D.L.vo 18.12.1997, n. 471: sanzione pari al 30% dell'importo non versato
omessa o errata presentazione della dichiarazione annuale di consumo	art. 53, comma 8 del T.U.Accise	art. 59, comma 1, lettera c, del T.U.Accise: sanzione dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso ad € 258,23
<i>nel caso di officine elettriche in CESSIONE TOTALE</i>	art. 53bis, comma 3, del T.U.Accise	
attivazione officina di produzione di energia elettrica senza il possesso della licenza di esercizio (<i>officine autoproduzione o acquisto promiscuo</i>)	art. 53, comma 4 e comma 7, del T.U.Accise	art. 59, comma 1, lettera a, del T.U. Accise: sanzione dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso ad € 258,23
<i>nel caso di officine elettriche in CESSIONE TOTALE</i>	art. 53bis, comma 1, del T.U.Accise	art. 59, comma 1, lettera d, del T.U. Accise: sanzione dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso ad € 258,23
omessa denuncia di attività di immissione in consumo in una o più province (<i>grossisti</i>)	art. 53, comma 4, del T.U.Accise	
mancato adeguamento della cauzione (<i>grossisti</i>)	art. 53, comma 6, ed art. 64 del T.U.Accise	art. 59, comma 5, del T.U.Accise: sanzione amministrativa da € 500 ad € 3.000 ed eventuale revoca dell'autorizzazione, ai sensi dell'art. 64 del T.U.Accise

ritardata presentazione della dichiarazione annuale di consumo	art. 53, comma 9 del T.U.Accise	art. 59, comma 5, del T.U.Accise: sanzione da € 500 ad € 3.000
<i>nel caso di officine elettriche in CESSIONE TOTALE</i>	art. 53bis, comma 3, del T.U.Accise	
omessa comunicazione di ogni variazione, relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie, nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati	art. 53, comma 4, del T.U.Accise	art. 59, comma 5, del T.U.Accise: sanzione da € 500 ad € 3.000
<i>nel caso di officine elettriche in CESSIONE TOTALE</i>	art. 53bis, comma 3, del T.U.Accise	
omesso o ritardato versamento del diritto di licenza annuale (<i>officine elettriche</i>)	art 63, comma 4, del T.U. Accise	art 63, comma 4: sanzione da 1 a 3 volte l'importo non versato o comunque versato oltre il termine stabilito
omessa o errata tenuta del registro (preventivamente vidimato dall'U.D. competente) di letture del contatore di energia elettrica autoprodotta	all'art. 50, comma 1, del T.U.Accise	Art 50, comma 1, del T.U.Accise: sanzione da € 500 a € 3.000

L'articolo 13 del D. Lgs 471/1997 in vigore dall 01/01/2016 (Ritardati od omessi versamenti diretti)
prevede quanto segue:

Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al **30 % di ogni importo non versato**, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile ai sensi dell' art,13 comma 1 del D.Lgs. 471/1997 .

Per versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art.13 del D.Lgs. 471/1997 , è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (1% per ogni giorno di ritardo).

Per versamenti effettuati con un ritardo pari o superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art.13 del D.Lgs. 471/1997 è pari al 15% dell'importo versato in ritardo.

Per versamenti effettuati con un ritardo superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art.13 del D.Lgs. 471/1997 è pari al 30% dell'importo versato in ritardo.

Articolo 63 T.U. Accise - Licenze di esercizio e diritti annuali

1. Le licenze di esercizio previste dal presente testo unico sono rilasciate dall'Ufficio dell'Agenzia delle dogane, competente per territorio, prima dell'inizio dell'attività degli impianti cui si riferiscono ed hanno validità illimitata. Fatte salve le disposizioni previste per i singoli tributi, la licenza viene revocata quando vengono a mancare i presupposti per l'esercizio dell'impianto.

2. Le licenze di esercizio sono soggette al pagamento di un diritto annuale nella seguente misura:

- a) depositi fiscali (fabbriche ed impianti di lavorazione, di trattamento e di condizionamento): 258,23 euro;
- b) depositi fiscali (impianti di produzione di vino e di bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, depositi): 103,29 euro;
- c) depositi per uso commerciale di prodotti petroliferi, già assoggettati ad accisa, e di prodotti petroliferi denaturati: 51,64 euro;
- d) impianti di produzione su base forfettaria, di trasformazione, di condizionamento, di alcole e di prodotti alcolici, depositi di alcole denaturato e depositi di alcole non denaturato, assoggettato od esente da accisa: 51,64 euro.

Il diritto annuale di cui alla lettera a) è dovuto anche dai soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di consumo disciplinata dall'art. 61. Il diritto annuale di cui alla lettera c) è dovuto per l'esercizio dei depositi commerciali dei prodotti assoggettati all'imposizione di cui all'articolo 61.

3. Nel settore dell'accisa sull'energia elettrica, le licenze di esercizio sono soggette al pagamento di un diritto annuale nella seguente misura:

- a) officine di produzione, cabine e punti di presa, per uso proprio, di un solo stabilimento della ditta esercente e officine di produzione ed acquirenti che rivendono in blocco l'energia prodotta od acquistata ad altri fabbricanti: 23,24 euro;
- b) officine di produzione, cabine e punti di presa a scopo commerciale: 77,47 euro.

4. Il diritto annuale di licenza deve essere versato nel periodo dal 1 al 16 dicembre dell'anno che precede quello cui si riferisce e per gli impianti di nuova costituzione o che cambiano titolare, prima del rilascio della licenza.

L'esercente che non versa il diritto di licenza entro il termine stabilito è punito con la **sanzione amministrativa da una a tre volte l'importo del diritto stesso.**

Art. 47 - DEFICIENZE ED ECCEDENZE NEL DEPOSITO E NELLA CIRCOLAZIONE DEI PRODOTTI SOGGETTI AD ACCISA

-Per le deficienze riscontrate nella verifica dei depositi fiscali di entità superiore al 2 per cento oltre il calo consentito si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al triplo della relativa accisa. Nel caso di prodotti denaturati, se la deficienza eccede l'uno per cento oltre il calo consentito, l'esercente è punito, indipendentemente dal pagamento dell'accisa commisurata all'aliquota più elevata gravante sul prodotto, con la multa fino a 2.582 euro. Se la deficienza è di entità superiore al 10 per cento oltre il calo consentito si applicano le pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa;

-Per le eccedenze di prodotti nei depositi fiscali e per le eccedenze di prodotti denaturati non rientranti nei limiti delle tolleranze ammesse, ovvero non giustificate dalla prescritta documentazione si applicano le pene previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa, salvo che venga dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta, se dovuta.

3. dalla prescritta documentazione, in aggiunta al pagamento del tributo si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 516 euro a 3098 euro. Se l'eccedenza riscontrata non supera l'uno per cento rapportato alla quantità estratta nel periodo preso a base della verifica si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 154 euro a 929 euro. Per le deficienze, superiori ai cali ammessi, riscontrate all'arrivo dei prodotti trasportati in regime sospensivo si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal decimo all'intero ammontare dell'imposta relativa alla quantità mancante. Se la deficienza è di entità superiore al 10 per cento oltre il calo consentito, si applicano le pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa. Le eccedenze sono assunte in carico.
4. Le sanzioni di cui ai commi 1 e 3 non si applicano se viene fornita la prova che il prodotto mancante è andato perduto o distrutto.

Articolo 48 - Irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa.

1. Chiunque esercita un deposito di oli minerali, un impianto di distribuzione stradale di carburanti o un apparecchio di distribuzione automatica di carburanti, non denunciati a norma dell'art. 25, è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 1.032 euro a 5.164 euro. La stessa sanzione si applica all'esercente di depositi di prodotti alcolici non denunciati a norma dell'art. 29.
2. Se nella verifica dei depositi e degli impianti o degli apparecchi indicati nel comma 1 si riscontrano eccedenze rispetto alle risultanze del registro di carico e scarico o comunque non giustificate

Non si fa luogo ad alcun addebito per le eccedenze, riscontrante nel periodo preso a base della verifica:

- a) degli oli combustibili non superiori all'uno per cento della quantità estratta, presso i depositi liberi per uso commerciale;
- b) dei carburanti non superiori al 5 per mille rapportato alle erogazioni registrate dal contatore totalizzatore, presso gli impianti e gli apparecchi di distribuzione automatica.

4. L'esercente degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa che effettua la consegna dei prodotti agevolati senza l'osservanza delle formalità prescritte è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 258 a 1.549 euro.

5. La sanzione di cui al comma 4 si applica anche nei confronti dell'esercente che apporta modifiche agli impianti senza la preventiva autorizzazione dell'Ufficio dell'Agenzia delle dogane, nei casi in cui è prescritta.

Articolo 49 - Irregolarità nella circolazione

1. I prodotti sottoposti ad accisa, anche se destinati ad usi esenti od agevolati, ad esclusione dei tabacchi lavorati, del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e della birra, trasportati senza la specifica documentazione prevista in relazione a detta imposta, ovvero con documento falso od alterato o che non consente di individuare i soggetti interessati all'operazione di trasporto, la merce o la quantità effettivamente trasportata, si presumono di illecita provenienza. In tali casi si applicano al trasportatore ed allo spediteore le pene previste per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta.

CALI ED ECCEDENZE NEI DISTRIBUTORI STRADALI

Cali ammessi

Art. 50, comma 2, del T.U. Accise

Tabella A allegata al D.M. 23 gennaio 2000 n. 55

G.P.L. → 1/12 del calo annuo (3%) riferito alle erogazioni effettuate nel periodo preso a base della verifica. Totale erogato x 0,0025

BENZINE → 1/12 del calo annuo (3%) riferito alle erogazioni effettuate nel periodo preso a base della verifica. Totale erogato x 0,0025

GASOLIO → 1/12 del calo annuo (1%) riferito alle erogazioni effettuate nel periodo preso a base della verifica. Totale erogato x 0,000833

Sanzioni: quando il calo è superiore a quello ammesso si applica la sanzione amministrativa da € 500,00 a € 3.000,00 per irregolare tenuta dei registri e della contabilità (art. 50, comma 1, T.U. Accise).

CALI ED ECCEDENZE NEI DISTRIBUTORI STRADALI

Eccedenze

Art. 48, commi 2 e 3, del T.U.Accise

Tutti i carburanti → eccedenza ammessa (art. 48, comma 3, lettera b, del T.U.Accise): 5 per mille delle erogazioni registrate dal contatore totalizzatore.

Sanzioni per superamento soglia maggiore del 5 per mille e **fino** all'1% (art. 48, comma 2 del T.U.Accise):

- sanzione amministrativa da € 154 a € 929;
- pagamento dell'accisa su tutta la quantità eccedente.

Sanzioni per superamento soglia maggiore del 5 per mille e **oltre** l'1% (art. 48, comma 2 del T.U.Accise) :

- sanzione amministrativa da € 516 a € 3.098;
- pagamento dell'accisa su tutta la quantità eccedente.

Autotrasportatori (beneficiari dell'agevolazione di cui al D.P.R. 09.06.2000, n. 277, recante disciplina delle agevolazioni fiscali a favore degli esercenti le attività di trasporto merci)

1) Indebita compensazione di crediti inesistenti

Configura violazione dell'art. 4, comma 2 e 3, del D.P.R. 09.06.2000, n. 277; prevista e punita dall'art. 13 comma 5 del D.Lgs. 471/1997, con l'applicazione della sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti inesistenti.

2) Compensazione di imposta effettuata antecedentemente al termine minimo previsto per legge o all'eventuale emissione del provvedimento di riconoscimento del credito

Configura violazione dell'art. 4, comma 2, del D.P.R. 09.06.2000, n. 277; prevista e punita dall'art. 13 comma 4 del D.Lgs. 471/1997, con l'applicazione della sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal 30 per cento degli importi irregolarmente compensati.

E' possibile applicare **l'art. 12 comma 1 e comma 5 del D.LGS 472/1997** :

Il comma 1 dispone quanto segue : è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi **per la violazione più grave, aumentata da ¼ al doppio** chi con una sola azione od omissioni viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette anche con più azioni od omissioni diverse violazioni formali della medesima disposizione .

Il comma 5 si applica quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi . La sanzione base viene aumentata dalla metà al triplo .

AMBITO SANZIONATORIO DOGANALE –ART, 42 DEL CDU (REG.952/2013)

L'ambito sanzionatorio, sia sotto il profilo sostanziale che processuale rappresenta storicamente una parte dell'ordinamento giuridico riservata alla sovranità nazionale, in relazione alla quale ogni stato, da sempre, hanno difficilmente condiviso principi e regole comuni.

Non esiste, a livello UE, un sistema armonizzato di sanzioni doganali.

Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Le sanzioni devono essere: effettive, proporzionate e dissuasive.

PRINCIPI evidenziati dalla Corte di Giustizia (cause C-382/92 e C- 91/02, C-272/13 Equoland) e ora positivizzate nell' art. 42 Reg. UE 952/13.

In caso di applicazione di sanzioni amministrative, esse possono avere tra l'altro la forma di:

- a) un onere pecuniario imposto dalle autorità doganali, se del caso anche applicato in sostituzione di una sanzione penale;
- b) revoca, sospensione o modifica di qualsiasi autorizzazione posseduta dall'interessato.

SANZIONI AMMINISTRATIVE DOGANALI

L'Ordinamento italiano prevede all'interno del TULD (Testo Unico delle Disposizioni Legislative in materia Doganale, approvato dal D.P.R. 43/1973 ed in vigore dal 12 aprile 1973) specifiche fattispecie sanzionatorie doganali sia amministrative che penali, mentre i principi generali delle sanzioni tributarie sono contenuti nel d.lgs 472 del 1997.

Il TULD , in particolare prevede gli artt. da 302 a 321, gli illeciti puniti con sanzioni amministrative pecuniarie.

L'illecito più frequente e trattato in ambito giurisprudenziale e dottrinale è quello previsto e punito dall'art. 303 del TULD.

Si sottolineano le criticità che si prospettano agli operatori del settore:

1. La prima è relativa alla proporzionalità delle sanzioni
2. Compatibilità con i principi generali dello Statuto del contribuente
3. La terza è relativa all'applicabilità o meno delle suddette sanzioni alle violazioni in tema di origine delle merci.

L'OBBLIGAZIONE DOGANALE

Definizione: L'obbligo di una persona a corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore (art 5 n.18 del CDU).

Ai sensi del nuovo codice doganale la volontà di immettere in libera pratica la merce deve risultare da apposita dichiarazione da trasmettere in dogana, con l'accettazione della dichiarazione e l'assolvimento dei dazi, commisurati al prezzo della merce (dazi ad valorem) alla quantità, lunghezza, gradi alcolici o peso dei beni (dazi specifici) ed in considerazione della loro qualità ed origine.

L'ART. 303 DEL TULD

1. Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516 a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine nel qual caso si applicano le sanzioni indicate al seguente comma 3.

3. Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:
 - a) per i 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 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;
 - d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;
 - e) per i diritti pari o superiori a 4.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

LA SANZIONABILITA' DEL SINGOLO DELLE DICHIARAZIONI DOGANALI

L'Agenzia delle dogane, con la nota 9 febbraio 2015, n. 16407, si è espressa sull'applicazione dell'art. 303 Tuld, affermando la tesi secondo la quale, in caso di dichiarazione doganale (c.d. bolletta) **contenente “più partite di merci eterogenee o omogenee”**, le sanzioni previste dalla norma si riferirebbero **a ciascuna “singola” partita contenuta in essa**. Nella medesima circolare l'Agenzia valorizza il legislatore europeo riportandosi al principio generale del divieto di compensazione tra diverse dichiarazioni doganali (art. 198 del Reg. Cee 2454/93).

Pertanto se una dichiarazione doganale composta di due o più “singoli”, ciascun recante difformità tra il dichiarato e l'accertato, comporterà l'applicazione di una pluralità di sanzioni contestate a carico del contribuente.

ART. 303 TULD. LA QUESTIONE DELL'ORIGINE

Il primo comma dell'articolo 303 del TULD espressamente sanziona in misura fissa (da 103 a 516 euro) le violazioni relative alla qualità, quantità e valore, mentre il rinvio alle più gravi sanzioni previste dal terzo comma si riferisce soltanto all'inesatta indicazione del valore. La lettura coordinata del primo e del terzo comma **prevede** che l'aggravante si riferisca soltanto alle violazioni in materia di valore.

Circa la questione dell'applicabilità delle sanzioni di cui all'articolo 303 del TULD in caso di inesatta indicazione dell'origine delle merci; la formulazione letterale della norma, infatti, prevede espressamente la violazione rappresentata dall'inesatta indicazione della qualità, quantità e valore delle merci importate.

Sul tema è definitivamente intervenuta anche la Corte di Cassazione (sent. 3467 del 2014; sent. 14042 del 2012) che ha ritenuto che tra le fattispecie sanzionate possano comprendersi anche le violazioni in materia di origine, ritenendole riconducibili all'errata indicazione della qualità della merce. Secondo la S.C la norma sanzionatoria va interpretata secondo la volontà del legislatore di sottrarre, dalla fattispecie illecita l'inesistenza della dichiarazione sull'origine dei prodotti, anche avuto riguardo al bene giuridico protetto (riscossione del tributo) e all'identica rilevanza che le inesattezze in materia di origine, valore, quantità e qualità rivestono ai fini dell'accertamento e liquidazione dei diritti di confine.

LE ALTRE NORME SANZIONATORIE PREVISTE NEL TULD (ARTT. DA 303- 321)

- Art. 302, c. 3: Differenza tra il carico e il manifesto
- Art. 307: Alterazione dei colli spediti con bolletta di cauzione in esenzione da visita
- Art. 314: Errori commessi in buona fede nella compilazione delle dichiarazioni relative a merci in temporanea importazione o esportazione
- Art. 315: immissione in consumo senza autorizzazione di merci in temporanea importazione
- Art. 319, c. 1 Inosservanza di formalità doganali
- Art. 320. violazioni alle norme sui depositi doganali nelle zone di vigilanza

IL CONTRABBANDO

Il più tipico illecito è il contrabbando, consistente nella dolosa sottrazione della merce (sia dazio che IVA) al pagamento dei diritti doganali.

Le ipotesi di contrabbando sono disciplinate nel TULD secondo una casistica vasta dall' artt. 282 e ss. fino alla norma di chiusura dell'art. 292 colpiscono, in generale, il comportamento di chi in violazione delle disposizioni di natura doganale, introduce nel territorio dello Stato, commercia o anche semplicemente detiene merci che sono sottoposte ai diritti di frontiera . E' punita la sottrazione delle merci ai diritti di confine con evasione o elusione dei relativi controlli .

IL CONTRABBANDO AGGRAVATO

Il legislatore configura il reato di contrabbando come un delitto nella doppia forma del contrabbando semplice e del contrabbando aggravato.

E' semplice il contrabbando punito con la sola multa

Il contrabbando è aggravato quando, alle ipotesi di contrabbando semplice si aggiungono le seguenti circostanze:

- A) il colpevole sia sorpreso a mano armata
- B) tre o più persone siano sorprese insieme in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia
- C) connessione con un delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione
- D) associazione a delinquere finalizzata al contrabbando

CONTRABBANDO DEPENALIZZATO

Con legge 507/1999 e il D. Lgs. 8/2016 il contrabbando è stato depenalizzato nei casi di fattispecie non aggravate in cui il valore dei diritti evasi non superi €4000.

Art. 295 bis: sanzioni amministrative per le violazioni di lieve entità

Tutti gli illeciti di cui agli articoli da 282-291 a 292 e dell'art. 294 quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti non supera €4000. c.d. contrabbando semplice sono puniti con sanzione amministrativa.

Se si verifica l'aggravante del 295 primo comma (chiunque adoperi mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato) la multa è non minore di 5 e non maggiore di 10 volte i diritti di confine dovuti.

Nonostante l'aggravante il fatto – se l'importo dei diritti evasi è inferiore a €4000- è punito in via amministrativa. La sanzione, però, può essere aumentata fino alla metà.

Al contrabbando depenalizzato si applica, in luogo della pena stabilita per le ipotesi di contrabbando non depenalizzato, la sanzione amministrativa pecuniaria non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti (art. 295 bis).

FACOLTÀ DI ESTINZIONE IN VIA AMMINISTRATIVA DELLA FATTISPECIE COMUNE

Il contrabbando semplice può essere definito con il pagamento di una somma di importo non minore del doppio e non maggiore del decuplo dei diritti evasi ai sensi dell'art 334 c.1 TULD.

Può essere estinto in via amministrativa anche il contrabbando aggravato ai sensi dell'art. 295 TULD 1° comma TULD

Il pagamento estingue il reato

L'ART. 295 BIS C. 4 (CD. DERUBRICAZIONE DEL REATO)

Nei casi in cui le violazioni previste dagli articoli indicati nel primo comma conservano rilevanza penale sebbene l'ammontare dei diritti di confine non dovuti non superi €4000 per la presenza delle circostanze aggravanti di cui all'art. 295 c. 2 T.U.L.D. queste ultime restano soggette al giudizio di equivalenza o di prevalenza con eventuali circostanze attenuanti a norma dell'art. 69 c.p.

Tale disposizione non si applica al contrabbando di TLE

L'ART. 305 - IRREGOLARITA' SUL TRANSITO COMUNITARIO

Nei casi di irregolarità del transito si configura la violazione prevista e punita dall'Art. 305 TULD

«Qualora le merci spedite da una dogana all'altra con bolletta di cauzione non vengano presentate dalla dogana di destinazione , lo speditore è soggetto alla pena della sanzione amministrativa dal decimo a all'intero dei diritti di confine «

« Se , invece, all'arrivo delle merci alla Dogana di destinazione si trova una quantità maggiore o minore di quella indicata in bolletta di cauzione, lo speditore è soggetto alla pena della sanzione amministrativa non inferiore al decimo e non superiore alla intera differenza dei diritti di confine «

L'ART. 318 - OMISSIONE E RITARDO NELLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DOGANALE

Nei casi di mancato rispetto dei termini per dare alle merci una destinazione doganale si configura violazione punibile ai sensi dell'art. 318 TULD secondo il quale «E' punito con la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2582 chi omette di fare la dichiarazione prescritta dall' art. 56 nel termine stabilito o prorogato ai sensi dell'art. 95 «

La sanzione minima è da intendersi per ciascuna delle dichiarazioni doganali irregolari .

DEPOSITI DOGANALI PRIVATI RELATIVA SANZIONE

Nei casi di violazione dell'art. 214 del Reg. UE 952/2013 che dispone che le merci vincolate al regime del deposito doganale devono essere adeguatamente annotate nella contabilità di magazzino ovvero si determinano irregolarità nella tenuta della contabilità di magazzino si configura violazione punibile ai sensi dell'art. 9 D. Lgs 471/1997, comma 1, titolato *«violazione degli obblighi relativa ala contabilità» :chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabile , i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte direte e di imposta sull'IVA ovvero i libri , i documenti e i registri , la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria è punito con la sanzione amministrativa da euro 1000 ad euro 8000.*

La sanzione in parola si applica nei casi di verifica ordinaria dei DDP ai sensi di quanto disposto dall'art. 161 TULD .

Grazie per la cortese Attenzione
