

Roma, 30 novembre 2023

Circolare n. 239/2023

Oggetto: Dogane – Dichiarazione cumulativa- Chiarimenti sull'applicazione delle sanzioni – Circolare Agenzia delle Dogane n. 25 del 29.11.2023.

Con la circolare in oggetto, l'Agenzia delle Dogane fornisce indicazioni sul calcolo delle sanzioni in caso di dichiarazione contenente più articoli, revisionando la nota prot. 16407/RU del 9 febbraio 2015 secondo cui veniva applicata una sanzione per ogni singolo articolo indicato nella dichiarazione doganale.

Tale chiarimento era atteso da tempo anche alla luce dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale a partire dalla sentenza della Corte di cassazione 12 novembre 2020 n. 25509.

Secondo la circolare, a norma dell'art. 303 del TULD, al fine dell'applicazione degli scaglioni sanzionatori previsti, è necessario valutare l'ammontare dei diritti complessivamente dovuti in base all'accertamento. La norma deve essere interpretata, pertanto, secondo la necessità di operare una valutazione complessiva, e non singolo per singolo, della liquidazione dei maggiori diritti doganali pretesi.

Secondo l'ADM, occorrerà, in primo luogo, verificare se il valore complessivo dei dazi evasi, tenuto conto di tutti i singoli che compongono la dichiarazione doganale superi o meno il 5% dei dazi dichiarati.

Una volta effettuata tale verifica, se il valore complessivamente accertato risulta inferiore al 5% rispetto a quello originariamente dichiarato, si applica la sanzione prevista dall'art. 303, comma 1 TULD; qualora, invece, il valore complessivo accertato risulti essere superiore al 5% rispetto a quanto originariamente dichiarato, si applica la sanzione come indicata al comma 3 del medesimo articolo 303.

In entrambi i casi, in linea con l'art. 222 del Reg. di esecuzione n. 2447/2015, devono essere individuate tante violazioni quanti sono i singoli che hanno concorso a determinare l'eccedenza e deve essere irrogata una sola sanzione, la più grave aumentata da un quarto al doppio, nel rispetto della regola del cumulo giuridico di cui all'art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997.

Tuttavia, potrebbero verificarsi casi in cui l'irrogazione della sanzione individuata secondo il cumulo giuridico risulti più gravosa della somma delle sanzioni che sarebbero irrogate applicando la regola del cumulo materiale (cioè, tante sanzioni quante sono le violazioni). Pertanto, è opportuno effettuare sempre tale verifica e applicare il cumulo materiale solo quando è più favorevole per il debitore rispetto alla sanzione calcolata secondo il cumulo giuridico.

Cristiana Marrone
Responsabile di Area

*Per riferimenti confronta circ.re conf.le n. [234/2023](#)
Allegato uno
CM/cm*

Prot.: 713699/RU

Roma, 29 novembre 2023

CIRCOLARE N. 25/2023

**APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 303 T.U.L.D. - REVISIONE PARZIALE DELLA NOTA
PROT. N. 16407/RU DEL 09/02/2015 SUL CALCOLO DELLE SANZIONI IN CASO DI
DICHIARAZIONE CONTENENTE PIÙ ARTICOLI**

Alcune Direzioni Territoriali hanno chiesto chiarimenti sull'attuale portata interpretativa dell'art. 303 del T.U.L.D. con riguardo alla quantificazione delle sanzioni irrogabili in caso di "dichiarazioni con più singoli".

Sono state, in particolare, segnalate criticità nell'applicazione della nota prot. n. 16407/RU del 09/02/2015 dell'allora Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali con cui era stato stabilito che *"Il principio generale del divieto di compensazione tra diverse dichiarazioni doganali (e in genere fiscali) sussiste anche con riguardo (non a una pluralità di dichiarazioni, ma) ai singoli fatti dichiarati all'interno di ciascuna di esse e, in particolare, a ciascun "singolo" di cui essa è composta"*.

Con il documento di prassi in questione era stata, inoltre, espressamente fatta salva l'applicazione dell'art. 12, comma primo del D.lgs. n. 472 del 1997 che, come noto, in caso di più violazioni con una sola azione od omissione, consente di applicare non tante sanzioni quanti sono gli illeciti contestati (cumulo materiale) bensì una sola sanzione, la più grave aumentata da un quarto al doppio (cumulo giuridico)¹.

Nell'attuazione delle indicazioni contenute nella citata nota di prassi è accaduto che, ancorché i diritti evasi fossero complessivamente pari a zero, sono state comunque irrogate sanzioni con riguardo a ciascun singolo contenuto nella dichiarazione cumulativa, ponendosi un simile operato in contrasto con il principio di proporzionalità delle sanzioni sancito dall'art. 42 del Reg. (UE) n. 952 del 2013 (Codice doganale dell'Unione).

Tale circostanza ha determinato l'instaurazione di numerosi contenziosi, all'esito dei quali la giurisprudenza di merito ha stigmatizzato l'operato dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli rendendo quanto mai necessario un intervento chiarificatore sulla portata applicativa dell'art. 303 del T.U.L.D. volto a uniformare l'operato degli Uffici anche in un'ottica deflattiva del contenzioso.

¹ La *ratio* sottesa a tale decisione, come si legge nel citato documento di prassi, risiede nell'esigenza di evitare un'indebita differenziazione tra operazioni economiche analoghe, trattando più favorevolmente l'operatore che abbia preferito formulare una dichiarazione contenente più "singoli" rispetto ad un altro che abbia scelto di sdoganare le medesime partite di merci con diverse dichiarazioni.

DIREZIONE DOGANE

Infatti, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano (oggi, Corte di Giustizia tributaria di primo grado), con la sentenza n. 5180 del 10/06/2015, ha affermato che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli non può effettuare una valutazione separata in ordine ai maggiori diritti dovuti per le singole partite di prodotti, ma deve confrontare l'importo complessivo dichiarato nella dichiarazione doganale con l'intero ammontare dei diritti dovuti per effetto dell'accertamento (in detti termini v., anche, Comm. Trib. Prov. Milano, n. 1059 del 05/02/2015).

Tale tesi ermeneutica prende le mosse dal dettato letterale dell'art. 303, terzo comma, del TULD laddove prevede: *“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 ...”* e in cui il legislatore, ai fini della quantificazione delle sanzioni irrogabili, sembra riferirsi ad una valutazione complessiva dei maggiori diritti, e non ad ogni singolo.

Ugualmente improprio, per la Commissione tributaria milanese, sarebbe un richiamo all'art. 198 dell'allora Regolamento (CEE) n. 2454 del 1993 (D.A.C.)² e, a tale riguardo, la medesima ha evidenziato come tale norma ha riguardo al diritto sostanziale non potendo trovare applicazione per la determinazione delle sanzioni, la cui disciplina è demandata alla legislazione nazionale di ciascuno Stato membro.

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

La pronuncia degli ermellini ha il pregio di indicare l'*iter* da adottare nell'irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 303 del TULD per addivenire ad un idoneo bilanciamento tra il diritto a sanzionare e il diritto a non essere eccessivamente sanzionati.

Al fine di conformarsi ai principi indicati dalla Corte di Cassazione e nel rispetto del principio di proporzionalità sancito dall'art. 42 del CDU si forniscono, a parziale rettifica della nota prot. n. 16407/RU del 09/02/2015, le seguenti istruzioni circa le modalità di irrogazione delle sanzioni previste dall'art. 303 del TULD.

In presenza di una dichiarazione cumulativa occorre, in primo luogo, verificare se il valore complessivo dei dazi evasi con riguardo a tutti i singoli che compongono la dichiarazione doganale superi o meno il 5% dei dazi dichiarati (**profilo genetico**).

² Che prevedeva: *“Qualora una dichiarazione in dogana comporti più articoli le indicazioni relative a ciascun articolo sono considerate costituire una dichiarazione separata”*.

DIREZIONE DOGANE

Tale verifica, come detto, va effettuata con riguardo all'insieme dei singoli articoli che compongono la dichiarazione doganale e non già rispetto a ciascun singolo (valutazione complessiva).

A tal fine si chiarisce che, se in fase di accertamento l'Ufficio destina la porzione di un singolo dichiarato alla costituzione di un nuovo singolo o ad un singolo già esistente nella dichiarazione, tale operazione non determina un'eccedenza **dei dazi complessivamente accertati** rispetto a quelli dichiarati.

Una volta effettuata tale verifica, se il valore complessivamente accertato risulta inferiore al 5% rispetto a quello originariamente dichiarato, si applica la sanzione prevista dall'art. 303, comma 1 del T.U.L.D.; qualora, invece, il valore complessivo accertato risulti essere superiore al 5% rispetto a quanto originariamente dichiarato, si applica la sanzione come indicata al comma 3 del medesimo articolo 303.

In entrambi i casi, in linea con l'art. 222 del Reg. di esecuzione n. 2447 del 2015, devono essere individuate tante violazioni **quanti sono i singoli che hanno concorso a determinare l'eccedenza** e deve essere irrogata una sola sanzione, la più grave aumentata da un quarto al doppio, nel rispetto della **regola del cumulo giuridico** di cui all'art. 12, comma 1 del D.lgs. n. 472 del 1997.

Nel compiere tale operazione, si ribadisce, non devono essere tenuti in considerazione i "nuovi" singoli, emersi a seguito dell'accertamento, che non abbiano comportato maggiori diritti (ad esempio perché accertati all'esito di una suddivisione di ufficio di altri singoli già presenti in dichiarazione).

È bene precisare che possono verificarsi fattispecie in cui l'irrogazione della sanzione individuata secondo il cumulo giuridico è più gravosa della somma delle sanzioni che sarebbero irrogate applicando la regola del cumulo materiale (cioè tante sanzioni quante sono le violazioni).

È, pertanto, opportuno effettuare sempre tale verifica e applicare il cumulo materiale solo nel caso in cui tale trattamento sia più favorevole per il debitore rispetto alla sanzione calcolata secondo il cumulo giuridico.

La *ratio* sottesa all'istituto del cumulo giuridico è, infatti, il *favor debitoris*, con la conseguenza che l'applicazione del suddetto cumulo è da considerarsi recessiva rispetto alla tutela di tale principio.

Al fine di agevolare la corretta interpretazione delle presenti istruzioni, nell'allegato si riportano i prospetti esemplificativi di alcune delle fattispecie che possono verificarsi, con l'indicazione delle corrispondenti modalità di calcolo e di irrogazione delle sanzioni distinte caso per caso.

Le Direzioni territoriali vorranno vigilare sul corretto e uniforme adempimento, da parte dei dipendenti Uffici, delle presenti istruzioni non mancando di segnalare alla Scrivente eventuali difficoltà concernenti la sua applicazione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Claudio Oliviero
firmato digitalmente

ALLEGATO ALLA CIRCOLARE N. 25/2023

PROSPETTI ESEMPLIFICATIVI DI MODALITÀ DI CALCOLO DELLE SANZIONI IN CASO DI DICHIARAZIONE CONTENENTE PIÙ ARTICOLI

	Esempio 1					
	Numero singolo	Diritti	Note	Sanzione	Cumulo giuridico	Cumulo materiale
Dichiarato	1	100,00				
	2	50,00				
	3	200,00				
	Totale	350,00				
				Art. 303, comma 1		
Accertato	1	106,00		da 103 euro a 516 euro	da 128,75 euro (103 + 1/4)	da 206 euro (103 + 103)
	2	54,00		da 103 euro a 516 euro		
	3	100,00				
	4	100,00	Parte della merce del singolo 3 viene riclassificata e quindi viene inserito il nuovo singolo 4.	No sanzioni perché questo singolo non ha prodotto un'eccedenza rispetto al valore complessivo, essendo stato creato da uno "sporzionamento" dell'articolo 3.	a 645 euro (516 + 1/4)	a 1.032 euro (516 + 516)
	Totale	360,00				
	Differenza	10,00				
	Differenza (%)	2,86%				

La differenza complessiva dei diritti non supera il 5%.

Si applica l'art. 303, comma 1 del TULD per i singoli 1 e 2 e, quindi, la multa edittale va da 103 a 516 euro. Il singolo 4, che è stato accertato dall'Ufficio a seguito di una riclassificazione di parte della merce contenuta nel singolo 3, non è preso in considerazione per il calcolo delle sanzioni perché non ha generato un'eccedenza di dazi accertati rispetto a quelli dichiarati.

Dal momento che applicando il **cumulo giuridico** il trattamento sanzionatorio è più favorevole, verrà irrogata la sanzione edittale più grave (ma nel caso di specie si tratta di sanzioni di analogo importo) aumentata da un quarto al doppio.

Esempio 2						
	Numero singolo	Diritti	Note	Sanzione	Cumulo giuridico	Cumulo materiale
Dichiarato	1	100,00				
	2	50,00				
	3	200,00				
	Totale	350,00				
				Art. 303, comma 3, lett. a)		
Accertato	1	120,00		da 103 euro a 500 euro	da 128,75 euro (103 + 1/4) a 625 euro (500 + 1/4)	da 206 euro (103 + 103)
	2	60,00		da 103 euro a 500 euro		a 1.000 euro (500 + 500)
	3	200,00				
	Totale	380,00				
	Differenza	30,00				
	Differenza (%)	8,57%				
La differenza complessiva dei diritti supera il 5%. Si applica l'art. 303, comma 3, lett. a) del TULD per i singoli 1 e 2 e, quindi, la multa edittale va da 103 a 500 euro. Dal momento che applicando il cumulo giuridico il trattamento sanzionatorio è più favorevole, verrà irrogata la sanzione edittale più grave (ma nel caso di specie si tratta di sanzioni di analogo importo) aumentata da un quarto al doppio.						

Differenza	30,00
Differenza (%)	8,57%

Si applica l'art. 303, comma 3, lett. a) del TULD per i singoli 1 e 2 e, quindi, la multa edittale va da 103 a 500 euro. Il singolo 4, che è stato accertato dall'Ufficio a seguito di una riclassificazione di parte della merce contenuta nel singolo 3, non è preso in considerazione per il calcolo delle sanzioni perché non ha generato un'eccedenza di dazi accertati rispetto a quelli dichiarati.

Dal momento che applicando il **cumulo giuridico** il trattamento sanzionatorio è più favorevole, verrà irrogata la sanzione edittale più grave (ma nel caso di specie si tratta di sanzioni di analogo importo) aumentata da un quarto al doppio.

Esempio 4					
Numero singolo	Diritti	Note	Sanzione	Cumulo giuridico	Cumulo materiale
1	100,00				
2	50,00				
3	200,00				
Totale	350,00				
			Art. 303, comma 3, lett. a)		
1	100,00			da 128 euro (103 + 1/4) a 625 euro (500 + 1/4)	da 206 euro (103 + 103) a 1.000 euro (500 + 500)
2	55,00		da 103 euro a 500 euro		
3	200,00				
4	20,00	Viene inserito il singolo 4 per merce che non risulta dichiarata nei singoli 1, 2 e 3.	da 103 euro a 500 euro		
Totale	375,00				
Differenza	25,00				
Differenza (%)	7,14%				

La differenza complessiva dei diritti supera il 5%.

Si applica l'art. 303, comma 3, lett. a) del TULD per i singoli 2 e 4 e, quindi, la multa edittale va da 103 a 500 euro.

Dal momento che applicando il **cumulo giuridico** il trattamento sanzionatorio è più favorevole, verrà irrogata la sanzione edittale più grave (ma nel caso di specie si tratta di sanzioni di analogo importo) aumentata da un quarto al doppio.

Esempio 5					
Numero singolo	Diritti	Note	Sanzione	Cumulo giuridico	Cumulo materiale
1	100,00				
2	50,00				
3	200,00				
Totale	350,00				
			Art. 303, comma 3, lett. b) e a)		
1	656,00		da 1.000 euro a 5.000 euro	da 1.250 euro (1.000 + 1/4) a 6.250 euro (5.000 + 1/4)	da 1.103 euro (1.000 + 103) a 5.500 euro (5.000 + 500)
2	54,00		da 103 euro a 500 euro		
3	100,00				
4	100,00	Parte della merce del singolo 3 viene riclassificata e quindi viene inserito il nuovo singolo 4.	No sanzioni perché questo singolo non ha prodotto un'eccedenza rispetto al valore complessivo, essendo stato creato da uno "sporzionamento" dell'articolo 3.		
Totale	910,00				
Differenza	560,00				
Differenza (%)	160,00%				

La differenza complessiva dei diritti supera il 5%.
Si applica l'art. 303, comma 3, lett. b) per il singolo 1 e lett. a) per il singolo 2. Il singolo 4, che è stato accertato dall'Ufficio a seguito di una riclassificazione di parte della merce contenuta nel singolo 3, non è preso in considerazione per il calcolo delle sanzioni perché non ha generato un'eccedenza di dazi accertati rispetto a quelli dichiarati.
Dal momento che applicando il **cumulo materiale** il trattamento sanzionatorio è più favorevole, la sanzione irrogata corrisponde alla somma tra le sanzioni di cui alle lett. a) e b) dell'art. 303, comma 3 del TULD.

La differenza complessiva dei diritti supera il 5%.

Si applica l'art. 303, comma 3, lett. c) per il singolo 1 e lett. a) per il singolo 2.

Dal momento che applicando il **cumulo materiale** il trattamento sanzionatorio è più favorevole, la sanzione irrogata corrisponde alla somma tra le sanzioni di cui alle lett. a) e c) dell'art. 303, comma 3 del TULD.

Esempio 7					
Numero singolo	Diritti	Note	Sanzione	Cumulo giuridico	Cumulo materiale
1	100,00				
2	50,00				
3	200,00				
Totale	350,00				
			Art. 303, comma 3, lett. c), b) e d)		
1	1.120,00		da 5.000 euro a 15.000 euro	da 18.750 euro (15.000 + 1/4) a 37.500 euro (15.000 + 1/4)	da 21.000 euro (5.000 + 1.000 + 15.000) a 50.000 euro (15.000 + 5.000 + 30.000)
2	650,00		da 1.000 euro a 5.000 euro		
3	3.200,00		da 15.000 euro a 30.000 euro		
Totale	1.380,00				
Differenza	1.030,00				
Differenza (%)	294,29%				

La differenza complessiva dei diritti supera il 5%.
Si applica l'art. 303, comma 3, lett. c) per il singolo 1, lett. b) per il singolo 2 e lett. d) per il singolo 3.
Dal momento che applicando il **cumulo giuridico** il trattamento sanzionatorio è più favorevole, verrà irrogata la sanzione edittale più grave (da 15.000 a 30.000) aumentata da un quarto al doppio.