



**AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI**

Circolare n. 22/D

Roma, 28 dicembre 2015

Protocollo: 142991 /R.U.

Rif.:

Allegati:

ALLE DIREZIONI INTERREGIONALI
REGIONALI E
INTERPROVINCIALE DI
TRENTO E BOLZANO
LORO SEDI

E, p.c.:

ALLA DIREZIONE CENTRALE
ANTIFRODE E CONTROLLI
SEDE

ALLA DIREZIONE CENTRALE
LEGISLAZIONE E PROCEDURE
ACCISE E ALTRE IMPOSTE
INDIRETTE
SEDE

OGGETTO: Sanzioni amministrative: legittimazione passiva e responsabilità.

In materia di sanzioni amministrative sono stati chiesti chiarimenti in ordine ai profili della legittimazione passiva e della responsabilità dei soggetti che, a vario titolo, intervengono nell'espletamento del processo di sdoganamento.

A tal fine, si forniscono le seguenti precisazioni, che integrano le precedenti istruzioni impartite in materia.

Come noto, ai sensi dell'art. 4, par. 18 del Reg. (CEE) n. 2913/92 (d'ora innanzi C.D.C), dichiarante "*è colui che fa la dichiarazione a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana.*".

Inoltre il successivo art. 5 C.D.C., nel disciplinare il diritto di rappresentanza presso l'autorità doganale per l'espletamento degli atti e delle formalità previsti dalla pertinente normativa, dispone che a tale istituto possa farsi

ricorso con le modalità della rappresentanza diretta o indiretta, derivandone, in quest'ultimo caso, che le dichiarazioni e gli atti compiuti dal rappresentante sono a lui direttamente riconducibili, agendo in nome proprio e per conto del terzo rappresentato.

L'articolo 40 del D.P.R. n.43/1973 (T.U.L.D.), in linea con la riserva attribuita agli Stati membri di limitare il potere di rappresentanza diretta in capo a determinate categorie di soggetti contenuta nel sopra citato art.5., C.D.C., ha disposto che la rappresentanza diretta limitatamente alla presentazione delle dichiarazioni in dogana è riconosciuta solo agli spedizionieri doganali.

In materia di obbligazione doganale l'articolo 201, paragrafi 2 e 3, C.D.C., stabilisce un vincolo di solidarietà fra il dichiarante (rappresentante indiretto) ed il terzo rappresentato per l'assolvimento dell'obbligazione doganale disponendo che:

“2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana. 3. Il debitore è il dichiarante in dogana. In caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana. Quando una dichiarazione in dogana per uno dei regimi di cui al paragrafo 1 è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione, totale o parziale, dei dati dovuti per legge, le persone che hanno fornito detti dati necessari alla stesura della dichiarazione, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, possono parimenti essere considerate debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali.”.

Il successivo articolo 202, paragrafo 2, stabilisce che, l'obbligazione doganale sorge al momento della introduzione irregolare ed individua, al paragrafo 3, i debitori:

nella persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare;

nelle persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare;

nelle 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.

FONTI NORMATIVE

Relativamente ai profili sanzionatori, connessi con le violazioni alla normativa doganale, nulla è specificamente disposto dal medesimo C.D.C. e dalle

relative disposizioni di applicazione tenuto conto che la disciplina positiva di tali profili resta ascritta alla competenza nazionale degli Stati membri della UE¹.

Occorre, pertanto, ricondursi ai principi generali in materia recati dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie), dal D.P.R.23/1/1973, n.43, dal D.L. 30.9.2003, n.269 convertito in Legge, con modificazioni, dalla L.n.326/2003 e dalla Legge n.212/2000, recante “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”, nonché dalle altre disposizioni previste dall’ordinamento nazionale in materia doganale.

In particolare e per quanto di interesse, vengono in rilievo le seguenti disposizioni:

art.2, comma2, D. Lgs n. 472/97: prevede che la sanzione amministrativa tributaria è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione;

art. 5, comma 1, D. Lgs n.472/97 :stabilisce che “*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 comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave.*”;

art.6, D. Lgs n.472/1997: indica le cause di non punibilità;

art.7, D.Lgs n.472/1997: stabilisce i criteri per la determinazione della sanzione;

art.9, D.Lgs n.472/1997: reca disposizioni in materia di concorso di persone;

art.10, D.Lgs n.472/1997: contempla la figura dell’autore mediato;

art.11, D.Lgs n.472/1997: riferisce la responsabilità per le sanzioni amministrative aventi carattere tributario alla persona che ha commesso la violazione – presumendo che tale sia fino a prova contraria chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi - ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa la violazione stessa - se diverso dall’autore della violazione stessa. A tale riguardo si evidenzia che, per ragioni di ordine sistematico, la disposizione contenuta nel comma 2 dell’articolo 5 del D.Lgs n.472/1997 - che regola la responsabilità per le violazioni commesse nell’interesse di società, associazioni o enti aventi o meno personalità giuridica - per effetto di quanto previsto dall’art.16, comma 1, lettera b), del D.Lgs n.158/2015

¹ È solo con il Reg. (UE) n.952/2013 (Codice doganale dell’Unione) che si prevedono per la prima volta, all’art 42, criteri generali per l’applicazione delle sanzioni in caso di violazioni della normativa doganale Tali disposizioni si applicano dal 1° maggio 2016. Altro strumento giuridico in itinere è la proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio sul quadro giuridico dell’Unione relativo alle infrazioni e alle sanzioni doganali.

è stata abrogata ed il suo contenuto trasfuso nell'ultima parte del comma 1 del novellato articolo 11 del citato D. Lgs n.472/1997, come disposto dall'art.16, comma 1, lettera d), del richiamato D.Lgs n.158/2015.

art. 20, comma 4, L. n.449/1997 (*Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica*): stabilisce che non si applicano sanzioni amministrative in tutti i casi in cui il dichiarante, ai sensi dell'art.4 del Reg. Cee n.2913/92, chiede spontaneamente la revisione dell'accertamento;

art. 10, commi 2 e 3, Legge 27.7.2000, n.212, recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", prevedono (comma 2) che non siano irrogate sanzioni amministrative in presenza di un legittimo affidamento da parte del contribuente o nel caso di errori, ritardi od omissioni dell'amministrazione, oppure (comma 3) qualora la violazione sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria o quando la violazione si traduca in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta;

art.7, comma 1, D.L n.269 del 30.9.2003, convertito in Legge, con modificazioni, dalla L.n.326/2003, in parziale deroga ai principi contenuti nei citati art.2, comma 2, e 11, comma 1, D.Lgs n.472/1997 citato, limitatamente alle persone giuridiche, stabilisce che "*Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.*". Il successivo comma 3 dispone, comunque, che continuano a trovare applicazione le norme contenute nel D.Lgs n.472/1997, in quanto compatibili. Conseguentemente nei confronti degli amministratori e dei soci delle società prive di personalità giuridica, nonché dei dipendenti di dette società e delle persone fisiche in genere continuano a trovare applicazione le disposizioni di cui all'art.11 del citato D. Lgs n.472/1997, che prevede la responsabilità diretta dell'autore della violazione ed una responsabilità solidale del soggetto (persona fisica, società, ente) nel cui interesse si è agito.

Nell'ambito del richiamato quadro normativo occorre, pertanto, delineare la legittimazione passiva ed i profili di responsabilità, per le sanzioni amministrative, dei soggetti che, a vario titolo, intervengono nell'espletamento del processo di sdoganamento.

D) LEGITTIMAZIONE PASSIVA

Nelle operazioni doganali curate dagli spedizionieri doganali in rappresentanza diretta, il "*dichiarante*" nei confronti dell'Autorità doganale è

l'importatore (od il proprietario delle merci) che diviene, quindi, debitore dei tributi eventualmente dovuti.

Tuttavia, come sopra illustrato, può sorgere in capo allo spedizioniere doganale anche una sua responsabilità in relazione al debito di imposta qualora ricorrano le condizioni di cui all'art.201, paragrafo 3, C.D.C., nonché nelle ipotesi di cui ai commi 6 e 7 dell'articolo 2, della Legge 25 luglio 2000, n.213, con riferimento all'asseverazione dei dati delle dichiarazioni da presentare agli uffici doganali.

Qualora, invece, l'importatore (od il proprietario delle merci), per il compimento delle operazioni doganali, si avvalga dell'istituto della rappresentanza indiretta, lo spedizioniere doganale o altro soggetto appartenente alle categorie di operatori economici che prestano servizi di intermediazione nel settore doganale (essendo la rappresentanza in tale ipotesi libera) agisce in nome proprio e per conto dell'importatore e, quindi, diviene esso stesso "*dichiarante*". E', pertanto, direttamente responsabile dei maggiori diritti eventualmente dovuti, in solido con l'importatore (ex art.201, paragrafo 3, C.D.C.).

In ottemperanza, poi, a quanto stabilito dal citato articolo 7, comma 1, D.L.n.269/2003 citato le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle persone giuridiche sono esclusivamente a carico di queste ultime. Non di meno, tuttavia, per l'individuazione degli elementi e delle circostanze che concorrono alla determinazione della sanzione stessa, deve essere presa in considerazione **la condotta materiale della persona fisica che ha commesso l'illecito tributario** e, quindi, troveranno applicazione, in particolar modo, gli articoli 5, 6 e 7, D.Lgs n.472/1997. ²

Sotto il profilo sanzionatorio si osserva che la disciplina recata dagli articoli, 2, 5, comma 1 e 11, comma 2, D. Lgs n.472/1997, contiene una presunzione di responsabilità in capo **all'autore materiale del fatto costituente violazione punibile** che conduce ad individuare, in linea generale, una responsabilità a titolo sanzionatorio in ogni caso nei confronti dell'operatore doganale (spedizioniere doganale od altre categorie di operatori economici che prestano servizi di intermediazione nel settore doganale).

La presentazione di una dichiarazione doganale equivale ad una assunzione di responsabilità da parte dei soggetti sopra individuati circa la veridicità e completezza degli elementi indicati nella dichiarazione e l'autenticità dei documenti prodotti a sostegno di tali elementi.

² Cfr. Nota prot.n.1949/IV/2005 del 13.7.2005 dell'ex Area Centrale Affari giuridici e contenzioso.

Del resto, pur basandosi la dichiarazione doganale su informazioni ed elementi che emergono dalla documentazione fornita dal proprietario della merce, il ruolo tecnico dello spedizioniere doganale o dell'intermediario non può essere espletato in modo acritico, riportando pedissequamente nella dichiarazione doganale le suddette informazioni, atteso che il proprietario stesso potrebbe non conoscere le complesse regole doganali visto che, proprio per tale motivo, stipula con le citate categorie (spedizionieri doganali od intermediari nel settore doganale) un contratto di mandato.

In altri termini, nella valutazione della diligenza dei soggetti in questione in relazione alla conoscenza dell'esattezza dei dati forniti in dichiarazione, si deve far capo alla particolare diligenza richiesta al professionista dall'art. 1176, comma 2 c.c. così che lo stesso non potrà esimersi da responsabilità per tutte quelle indicazioni che possono ritenersi facenti parte dell'esperienza e competenza della particolare categoria professionale alla quale lo stesso appartiene.

Non può d'altra parte ignorarsi che il richiamato articolo 1176 c.c., al comma 2 precisa che, in caso di obbligazioni inerenti all'esercizio di attività professionali, la *“diligenza deve essere valutata secondo la natura dell'attività esercitata”* e ciò impone nei confronti dello spedizioniere doganale o dell'intermediario, qualora la sua attività non si limiti solo alla spedizione, al trasporto od alla consegna delle merci, ma comporti anche lo svolgimento delle connesse operazioni doganali, un rigore certamente maggiore di quello applicabile nei casi di un operatore occasionale. Al riguardo, per quanto concerne le case di spedizione ed i corrieri aerei occorre, però, differenziare le ipotesi nelle quali i suddetti soggetti economici, nello svolgimento delle operazioni accessorie al contratto di spedizione o di trasporto- quali sono configurabili le formalità doganali- si avvalgano di spedizionieri doganali o di personale adeguatamente qualificato alle proprie dipendenze, oppure, essendone sprovvisti, debbano ricorrere a soggetti esterni alla loro organizzazione ai quali affidare il compimento delle stesse. Nel primo caso le case di spedizione ed i corrieri aerei saranno considerati soggetti passivi ai fini sanzionatori; nella seconda ipotesi, invece, il professionista potrà essere ritenuto responsabile per la sanzione amministrativa.

In particolare, poi, per quanto concerne la figura dello spedizioniere doganale la legge, prescrive che lo stesso superi un apposito esame e che abbia un notevole bagaglio di esperienza pratica al suo attivo, proprio al fine di offrire al suo cliente ed all'Amministrazione doganale una serie di garanzie circa l'esattezza delle dichiarazioni da lui predisposte e presentate.

In merito a quanto sopra esposto si richiama la Direttiva 575/IV/2006 del

9 marzo 2006 della ex Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso ³.

Ne deriva, quindi, un generale dovere di controllo sulla regolarità complessiva dell'operazione doganale ed una assunzione, di principio, di responsabilità, a livello sanzionatorio, connessa alla presentazione delle merci, della documentazione relativa all'operazione e della compilazione e sottoscrizione delle necessarie dichiarazioni.

II) RESPONSABILITA'

Per quanto concerne la responsabilità per le sanzioni amministrative, relativamente alle persone fisiche, vengono in rilievo i richiamati articoli 5 (colpevolezza), 6 (cause di non punibilità), 7 (criteri di determinazione della sanzione), 9 (concorso di persone), 10 (autore mediato) e 11 (responsabilità amministrativa), del D.Lgs n.472/1997, nonché i commi 2 e 3 dell'articolo 10 della L.n.212/2000.

In ordine alla valutazione dell'assenza di colpevolezza di cui all'art.5 D.Lgs n.472/1997, in sintonia con i principi generali di cui all'art. 2697 e ss c.c. ed in linea con la consolidata giurisprudenza di legittimità ⁴ va affermato che in materia di sanzioni amministrative tributarie è sufficiente, ai fini della loro applicazione, una condotta cosciente e volontaria senza che occorra l'ulteriore e concreta dimostrazione da parte dell'amministrazione del dolo o della colpa, ritenendosi integrato l'elemento soggettivo della colpa anche in ipotesi di

³ Con la nota prot.n.575/IV/ 2006 del 9. 3.2006, in conformità al parere espresso in proposito dall'Avvocatura Generale dello Stato, fu precisato che "... *in relazione alla esattezza dei dati forniti in dichiarazione, ai sensi e per gli effetti di cui all'art.5 del D. Lgs n.472/1997, si deve fare capo alla particolare diligenza richiesta al professionista dall'art.1176, 2 comma c.c. così che lo stesso non potrà esimersi da responsabilità per tutte quelle indicazioni che possono ritenersi facenti parte della esperienza e competenza di uno spedizioniere doganale (qualificabile come libero professionista- corte di Giustizia CE, sezione V, sentenza n.35/1988), che lungi dal consentire una acquisizione dal committente in modo acritico e incoerente impongono una attenta valutazione professionale dei dati forniti in ordine a tutti gli elementi richiesta. La disciplina testè individuata appare coerente con i principi che regolano l'assunzione di responsabilità dello spedizioniere doganale in ordine al pagamento dei tributi evasi, secondo la normativa che oggi regola la materia con una dettagliata disciplina sui compiti, gli obblighi e le responsabilità che escludono l'operatività delle disposizioni generali relative alla figura del rappresentante secondo gli art..1703 e ss. del cod.civ.*" .

⁴ Cassazione civile., sez. V, sentenze nn. 15779/2012, 14048/2012, 14030/2012, 13068/2011, 4171/2009 22890/06.

contrarietà oggettiva del comportamento al precetto tributario astrattamente verificabile ⁵.

Qualora, però, lo spedizioniere doganale o l'intermediario (case di spedizione o corrieri aerei) che curi anche le formalità dichiarative delle merci in dogana nei limiti illustrati nel precedente punto I, abbiano operato con piena e corretta diligenza professionale, non si vede quale addebito possa essere loro contestato, per cui sia lo spedizioniere, l'intermediario e, se del caso, la persona giuridica, devono ritenersi indenni da sanzione. Ciò può verificarsi in tutte quelle ipotesi nelle quali lo spedizioniere doganale o l'intermediario presentino dichiarazioni doganali contenenti elementi rivelatisi successivamente errati forniti dal proprietario delle merci e la cui inesattezza non poteva emergere dalla valutazione professionale operata, secondo i parametri di cui al citato art.1176, 2 comma c.c., con conseguente responsabilità a titolo sanzionatorio del soggetto per conto del quale essi hanno agito. In tali circostanze, infatti, è configurabile la fattispecie dell'errore incolpevole di cui all'articolo 10 del D. Lgs n.472/1997 citato e, quindi, "*dell'autore mediato*". La norma prevede, infatti che, in tali ipotesi, risponda della violazione in luogo dell'autore materiale colui il quale abbia indotto altri in errore incolpevole.

Si richiamano, sul punto, anche le direttive impartite con la Circolare n.292 del 23.12.1998, dal preesistente Dipartimento delle Dogane ed II.II. del Ministero delle Finanze, con le quali, a chiarimento della portata dell'articolo 10 D.Lgs. n.472/1997citato , è stato affermato che "*..ferma restando la necessità di un esame scrupoloso di ogni singola circostanza, in taluni casi risulta possibile escludere lo spedizioniere doganale dalla responsabilità per infrazioni commesse nell'esercizio delle sue funzioni (rappresentanza diretta), ogni qualvolta il suo intervento risulti ispirato ad una piena e corretta diligenza professionale.. [è necessario]che tale indagine sulla mancanza di responsabilità dell'autore materiale (spedizioniere doganale) venga svolta anche con l'acquisizione, ove necessario, di ulteriore documentazione tendente a dimostrare l'avvenuto pieno e corretto esercizio della diligenza professionale*".

⁵ Particolarmente chiare risultano le statuizioni rese nella sentenza Cassazione civile, sez. V, n.5965/2014 che precisano come: "*In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi del D. Lgs 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, occorre che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo e negligenza, e la prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente, sicché va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento oggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa...*" (sentenza citata n. 5965/2014).

Di conseguenza per dimostrare il corretto esperimento del loro obbligo di diligenza, lo spedizioniere doganale o l'intermediario dovranno dimostrare di avere adottato ogni utile accorgimento, soprattutto in quelle ipotesi nelle quali nutrano dubbi circa l'esattezza di date informazioni, chiedendo tutti i chiarimenti possibili al soggetto che rappresentano, dimostrando di collaborare attivamente con l'amministrazione doganale nell'individuazione di eventuali illeciti o inesattezze dichiarative. A tal fine potrà essere utile per i suddetti soggetti fornire la prova delle richieste di chiarimento inviate ai propri clienti unitamente alle risposte pervenute, in modo da poter dimostrare all'ufficio doganale, in caso di contestazioni, di avere esercitato al meglio lo sforzo di diligenza richiesto dal loro ruolo. La Corte di Cassazione ha precisato in proposito che spetta all'autore materiale dell'illecito provare la sussistenza di eventuali elementi positivi "estranei" che lo hanno indotto in errore incolpevole, ossia non rimproverabile, in quanto non evitabile con lo sforzo di diligenza che gli è richiesto (cfr. Corte di Cassazione sentenza n.1873/1995 e sentenza n.19643/2006).

Diversamente, la sanzione dovrà essere irrogata ogni qual volta, **a seguito di una attenta valutazione in ordine alle circostanze del caso concreto**, il comportamento risulti " *di insufficiente diligenza*" in relazione a disposizioni normative di portata certa e qualora siano stati forniti dal proprietario delle merci documenti regolari ed informazioni veritiere. Tali circostanze possono rinvenirsi, ad esempio, laddove:

1) le informazioni e le prove documentali fornitegli dal cliente siano in evidente contraddizione tra loro, ovvero con la natura delle merci, sì che una persona esperta nel ramo avrebbe potuto accorgersi dell'irregolarità (sia pure in seguito ad un esame meticoloso);

2) la normativa dell'Unione europea, le convenzioni internazionali, la normativa nazionale eventualmente invocate per ottenere trattamenti tributari particolari e/o agevolativi, non siano applicabili alla merce presentata in dogana, ovvero lo siano, solo in base a determinate condizioni non rispettate dal proprietario della merce, irregolarità che lo spedizioniere doganale o l'intermediario avrebbero dovuto necessariamente essere in grado di riconoscere in base alle loro conoscenze ed esperienze professionali.

Deve precisarsi, infine, che, ai fini probatori dell'assenza di responsabilità per l'inesattezza o l'irregolarità della documentazione e dei dati contenuti nella dichiarazione, non è sufficiente la sola produzione del mandato. Quest'ultimo, infatti, costituisce titolo per le obbligazioni contrattuali del mandatario nei

confronti del mandante, ma non può, di principio, costituire prova di esclusione della colpevolezza nei riguardi dell'Amministrazione.

Si evidenzia, tuttavia, che l'esibizione di un ampio e dettagliato mandato nel quale vengono chiaramente precisati i contenuti dello stesso e le istruzioni alle quali devono attenersi lo spedizioniere o le altre categorie di operatori economici che prestano servizi di intermediazione nel settore doganale nello svolgimento della propria attività, può consentire all'ufficio di verificare al meglio, **nel caso concreto e senza automatismi di sorta**, tutti gli eventuali profili di responsabilità ed in capo a quali soggetti vadano ascritti.

In ordine, poi, all'applicabilità delle esimenti previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 10, L.n.212/2000 citata, si precisa quanto segue.

Il comma 2 prevede che non siano irrogate sanzioni amministrative in presenza di un legittimo affidamento da parte del contribuente o nel caso di errori, ritardi od omissioni dell'amministrazione.

In materia la giurisprudenza della Corte di Cassazione⁶ ha chiarito che costituisce situazione tutelabile di legittimo affidamento quella caratterizzata: a) da una apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'amministrazione in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei requisiti di cui alle precedenti lettere a) e b). La Corte di Cassazione ha precisato anche che “ *..perchè sussista l'esimente dall'applicazione delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, è necessario, ai fini dell'esclusione della responsabilità, che l'azione o l'omissione non solo non sia cosciente e volontaria ma sia anche incolpevole, cioè che non si possa rimproverare all'agente di avere tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente.*”⁷. In particolare, ad esempio, la Suprema Corte ha ritenuto configurabile il legittimo affidamento nelle ipotesi in cui il contribuente si sia conformato ad interpretazioni erronee fornite dall'Amministrazione e contenute in circolari ministeriali che non costituiscono fonte di diritti ed obblighi (sentenza n.3757/2012).

L'articolo 10, comma 3, L.n.212/2000 citata, stabilisce, invece, che non sono irrogate sanzioni quando la violazione sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria o quando la violazione si traduca in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta.

⁶ Cassazione civile, sez. V, sentenza n. 17576/2002

⁷ Cassazione civile, sez. V, sentenze nn.17579/2003, 2899/2002 e 6306/2005

Per quanto concerne l'esimente dell'incertezza normativa oggettiva, prevista anche dall'articolo 6, comma 2, del D.Lgs n.472/1997, si richiama quanto affermato dalla Corte di Cassazione che è ripetutamente intervenuta per delimitare l'ambito di applicazione delle sopra indicate norme.⁸

Per valutare, quindi, se ricorra una ipotesi di incertezza normativa oggettiva dovrà essere verificato, con riferimento ad ogni singolo caso concreto, se sussistono una serie di "sintomi o fatti indice" che la Corte di Cassazione ha individuato, a titolo di esempio, nei seguenti:

- 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta al difetto di esplicite previsioni di legge;
- 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;
- 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale;
- 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali;
- 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita esistente.

⁸ Es. Cassazione civile Sez. tributaria n.8865/2012, ove viene precisato che: "... per incertezza normativa oggettiva tributaria deve intendersi la situazione giuridica oggettiva che si crea nella normazione per l'effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto... e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo pur metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie. L'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto, come emerge dall'art.6 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n.472, che distingue in modo netto (comma 2 e comma 4) le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza inevitabile (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dall'Amministrazione. L'incertezza normativa oggettiva, pertanto, non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato di ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza della norma giuridica tributaria."

In relazione, poi, all'ulteriore esimente prevista nel citato articolo 10, comma 3, della L.n.212/2000, costituita dalla mera violazione formale che non comporta alcun debito di imposta, si precisa quanto segue. La disposizione di cui all'articolo 7, 1 comma, lettera a), D.Lgs 26 gennaio 2001 n.32, ha precisato e circoscritto la portata della sopra citata norma dello Statuto del contribuente introducendo il comma 5 bis dell'articolo 6 D. Lgs. n.472/1997⁹. Il nuovo comma 5 bis dell'art.6, D. Lgs n.472/1997, ha, infatti, stabilito che l'esclusione della punibilità sia limitata alle violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo, non arrecano pregiudizio all'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria. Conseguentemente ai fini dell'applicazione dell'esimente di cui al citato comma 5 bis dell'articolo 6, D. Lgs n.472/1997, in combinato disposto con il comma 3 dell'articolo 10 L.n.212/2000, è necessario che siano escluse **entrambe** le circostanze, come del resto è reso evidente dall'uso della congiunzione "e" utilizzata nel testo del citato comma 5 bis. Pertanto, anche la sussistenza di una sola delle due condizioni comporta l'inapplicabilità dell'esimente e la punibilità della violazione.

In ordine alla sussistenza dell'effettivo pregiudizio all'azione di controllo si evidenzia, tuttavia, che la verifica del suddetto requisito deve essere effettuata **in concreto**. In altri termini, non è sufficiente per escludere la natura meramente formale della violazione che quest'ultima possa aver arrecato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo dell'ufficio. E' necessario, invece, che la violazione non abbia in concreto determinato un ostacolo all'attività di controllo svolta dall'ufficio dovendosi avere riguardo, quindi, alle specifiche circostanze di fatto in cui è stata commessa la violazione, con valutazione da effettuarsi caso per caso. (vedi anche Circolare Agenzia delle Entrate n.77/E del 3.8.2001)

Si ricorda, infine, che, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 20, comma 4, L. n.449/1997 (*"Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica"*), la sanzione amministrativa non è applicabile nei casi in cui la procedura di revisione dell'accertamento venga attivata a seguito di istanza del dichiarante. Il beneficio in esame trova applicazione nei soli casi di revisione dell'accertamento assoggettabili alla procedura di revisione disciplinata dall'art.11, D.Lgs n.374/1990 citato per carenza dei presupposti oggettivi, ma non nei casi in cui la rettifica della dichiarazione doganale sia motivata da qualunque altra causa.

Sulla base di tutto quanto sopra esposto, sarà, quindi, cura di codeste Direzioni assicurare che nei processi verbali di constatazione ai fini della revisione dell'accertamento e nei processi verbali di revisione dell'accertamento, qualora

⁹ Cassazione civile sez. V, sentenza n.5897/2013, punti 2.6 e 2.7

unitamente al tributo debba essere contestata anche l'eventuale sanzione amministrativa tributaria ai sensi dell'art.17, comma 1, D. Lgs n.472/1997, venga richiamato il diritto del soggetto "ad essere ascoltato" (art.11, comma 4 bis, D.Lgs n.374/1990 ed art.12, comma 7, della L. n.212/2000) **anche** con riferimento agli eventuali profili sanzionatori. In sede di contraddittorio anticipato gli Uffici potranno, infatti, già valutare tutte quelle circostanze e quegli elementi eventualmente rappresentati dai soggetti interessati ed utili per assumere una motivata e circostanziata decisione nei loro confronti. Qualora, poi, l'Ufficio si determini all'adozione dell'atto di irrogazione della sanzione, avrà cura di esplicitare chiaramente, nella motivazione del provvedimento, le circostanze che lo hanno indotto a ritenere non fondati gli elementi probatori rappresentati dai soggetti interessati al fine di escludere la loro responsabilità a titolo sanzionatorio.

In relazione alla determinazione della sanzione amministrativa si ritiene opportuno richiamare il disposto di cui all'articolo 7 del D. Lgs n.472/1997, come modificato per effetto di quanto previsto dall'art.16, comma 1, lettera c), del D.Lgs n.158/2015. Nella determinazione quantitativa della sanzione dovrà, quindi, aversi riguardo alla gravità della violazione desunta, sia dall'ammontare del tributo la cui riscossione è impedita o messa in pericolo, sia alle caratteristiche della condotta, dolosa o più o meno gravemente colposa, tenuta dal trasgressore, nonché al comportamento successivamente adottato dallo stesso per eliminare od attenuare le conseguenze antiggiuridiche. Dovrà, altresì, tenersi conto anche della personalità dell'autore della violazione, desunta anche dai suoi precedenti fiscali, e delle sue condizioni economiche e sociali. In proposito si richiama il nuovo comma 3 dell'articolo 7 ove viene previsto un aumento di pena - fino alla metà - nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole, ossia violazione che presenti, rispetto alla precedente, profili di sostanziale identità per la natura dei fatti che la costituiscono e dei motivi che la determinano. Ai fini della recidiva, rileveranno le violazioni che non sono state definite dal contribuente con l'istituto del ravvedimento operoso, in pendenza di adesione all'accertamento o per effetto di mediazione e di conciliazione. La disposizione in esame, inoltre, preclude ogni valutazione discrezionale in ordine all'applicazione della recidiva, con la conseguenza che, in presenza di recidiva infratriennale, gli Uffici saranno tenuti ad aumentare la pena nella misura stabilita dalla legge.

Il nuovo comma 4 del medesimo articolo 7 prevede, tuttavia, l'applicazione di una attenuante di carattere generale in presenza di circostanze che rendono manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione. In tali ipotesi, che gli uffici dovranno esaminare caso per caso, la sanzione viene ridotta della metà.

Codeste Direzioni vorranno vigilare sulla conforme ed uniforme applicazione delle presenti direttive da parte dei dipendenti uffici, segnalando alla scrivente eventuali problematiche applicative.

Il Direttore Centrale

Dott.ssa Cinzia Bricca

*firma autografa sostituita a mezzo
stampa ai sensi dell'art. 3, comma 2,
del D.Lgs. 39/1993*