



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L'infedele dichiarazione dell'origine e l'art. 303 Tuld

Sabrina Ferrazzi

Abstract

The article approaches the perennial problem connected with the enforcing of art. 303, D.P.R. n. 43/1973 (Testo Unico Legge Doganale, TULD) in case of unfaithful statement of the origin of imported goods.

The "origin" of imported goods, in the current definition given by the Community Customs Code, has assumed a specific role in the determination of customs duties since 1968. However, the Italian legislator has not modified the internal law concerning administrative sanctions in order to punish specifically the unfaithful statement of the origin. Nonetheless, the Financial administration has always been enforcing art. 303 Tuld in case of unfaithful statement of the origin of imported goods. But this norm has been formulated in order to sanction the unfaithful statement of the quality, quantity and value of imported goods and does not include any reference to the origin yet. Therefore, the behavior of the Financial administration, even if comprehensible, may be not accepted since it may be considered in contrast with the principle of lawfulness. Anyway, the specific features of preferential origin, in many cases, will give the importer the possibility to obtain the non application of sanctions by invoking good faith and protection of the entrustment.

1. Introduzione.

Con il presente contributo si intende affrontare la questione dell'applicabilità della sanzione di cui all'art. 303 del D.P.R. n. 43 del 1973 (Testo Unico Legge Doganale, TULD) all'infedele dichiarazione dell'«origine» delle merci, argomento assai controverso e che da anni è terreno di confronto tra Agenzia delle Dogane e contribuenti.

La *querelle* nasce dal fatto che la nozione comunitaria di origine, quanto alle fonti interne, ha assunto rilevanza solo a partire dal 1973, con la razionalizzazione e l'aggiornamento della disciplina doganale ad opera del TULD²¹⁹.

²¹⁹ Quanto alle fonti comunitarie, la nozione di origine è stata introdotta ad opera del Regolamento CEE del 22 luglio 1968, n. 802. Ad oggi, l'elemento origine è definito e disciplinato dagli artt. 25 e ss. del Regolamento del Consiglio del 12 ottobre 1992, n. 2913 (Codice Doganale Comunitario) e dagli artt. 66 e ss. del Regolamento della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454 (Disposizioni Applicative al

Contestualmente alla redazione del TULD, sono state modificate ed adeguate, rispetto alla particolare rilevanza assunta dall'elemento dell'origine, numerose disposizioni, tra le quali quelle in materia di dichiarazione doganale (art. 59 TULD, ora art. 4 del D.Lgs. n. 374 del 1990) e di revisione dell'accertamento doganale (art. 57 TULD, ora art. 8 del D.Lgs. n. 374 del 1990)²²⁰.

Quanto alle disposizioni in materia di sanzioni amministrative (anch'esse contenute nel TULD), invece, nessuna norma è stata modificata al fine di prevederne l'applicazione nel caso in cui l'origine dichiarata all'atto di importazione risulti infedele.

In particolare, nessuna modifica è stata apportata all'art. 303 TULD (già art. 118 della previgente Legge n. 1424 del 1940), che stabilisce la sanzione amministrativa applicabile al caso di infedele dichiarazione di valore, di quantità e di qualità delle merci importate e la cui formulazione letterale – sostanzialmente immutata sin dalla sua introduzione – non richiama in alcun modo l'elemento dell'origine²²¹.

Circostanza, quest'ultima, che, per certi versi, potrebbe apparire poco ragionevole, considerato che anche la infedele dichiarazione dell'origine di una merce può portare alla corresponsione di dazi inferiori rispetto a quelli dovuti e ciò, in particolare, in tutti i casi in cui l'importatore possa godere delle riduzioni daziarie connesse alla c.d. origine preferenziale delle merci importate.

Per ovviare a tale circostanza, facendo ricorso ad argomentazioni diverse, l'Amministrazione finanziaria sostiene sistematicamente l'applicabilità della disposizione in questione a tutti i casi in cui l'origine dichiarata dall'importatore sia infedele e, conseguentemente, le agevolazioni daziarie ottenute a fronte dell'eventuale dichiarata origine preferenziale risultino indebite.

I dubbi sulla legittimità dell'applicazione della norma in questione, tuttavia, sono molti.

Se, da un lato, l'Agenzia delle Dogane e parte della giurisprudenza di merito ritengono che l'omesso adeguamento della norma sanzionatoria sia imputabile ad un *lapsus calami* del legislatore superabile in via interpretativa, dall'altro lato, la dottrina prevalente ed altra parte della giurisprudenza di merito, anche in considerazione delle peculiarità che caratterizzano e

Codice doganale). Non appena verranno emesse le nuove disposizioni applicative del codice doganale in sostituzione del Reg. n. 2454 del 1993 e, salvo proroghe, in ogni caso non più tardi del 24 giugno 2013, ai fini della definizione dell'origine dovrà aversi riguardo agli artt. 35 e ss. del Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio 23 aprile 2008 n. 450 (Nuovo Codice Doganale Comunitario), in vigore dal 24 giugno 2009 ad oggi solo parzialmente applicabile. Deve, tuttavia, segnalarsi che, anche prima dell'intervento del legislatore comunitario del 1968, l'elemento origine, sebbene inteso in base ad una diversa definizione ed utilizzato con finalità diverse, aveva già una propria autonoma rilevanza all'interno della normativa doganale nazionale. Si veda, ad esempio l'art. 306 del Regolamento per l'esecuzione della Legge Doganale, approvato con R.D. 13 febbraio 1896, n. 65.

²²⁰ Come noto, gli elementi rilevanti ai fini della quantificazione dei dazi sono quattro: il valore, la quantità, la qualità e l'origine del bene importato. Ciascuno dei quattro elementi fornisce una particolare "informazione" sulla merce importata. Per un primo riferimento in argomento vd. FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2008.

²²¹ In particolare, il primo comma si riferisce esplicitamente alle "dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci".

distinguono l'elemento origine dagli altri tre elementi rilevanti al fine della determinazione dei dazi all'importazione, rimarcano comunque che l'applicazione dell'art. 303 oltre la sua portata letterale sia inibita dal principio di tassatività della fattispecie vigente in materia di sanzioni tributarie.

2. L'origine preferenziale e le possibili problematiche connesse all'importazione.

Nell'ambito delle sue politiche commerciali, l'Unione Europea concede un trattamento tariffario agevolato a specifici beni originari di Paesi *extra* UE ad essa legati in base ad "Accordi preferenziali"²²².

Questi beni (di origine c.d. "preferenziale") possono, infatti, scontare l'applicazione di una aliquota daziaria ridotta rispetto a quella che verrebbe altrimenti applicata a beni aventi le medesime caratteristiche (relativamente a valore, quantità e qualità) ma originari di un Paese con il quale non è in vigore alcun accordo²²³.

Dunque, il presupposto affinché un bene possa ottenere l'agevolazione in parola è il fatto che esso abbia origine preferenziale²²⁴.

Quanto alla prova circa la sussistenza di tale presupposto, la normativa comunitaria ha previsto un sistema basato in prima istanza sui c.d. «certificati di origine»²²⁵, cioè documenti

²²² Gli "Accordi preferenziali" sono distinti in due categorie: gli "Accordi unilaterali", in base ai quali l'Unione Europea concede di sua iniziativa a determinati Paesi in via di sviluppo talune agevolazioni tariffarie (il sistema in questione è meglio noto come Sistema delle Preferenze Generalizzate - SPG); gli "Accordi bilaterali", veri e propri trattati stipulati dall'Unione Europea con Paesi terzi. Per un approfondimento sul tema si rinvia a PEZZANA A., *Rilevanza dell'origine delle merci per l'applicazione dell'imposta doganale e della politica commerciale comunitaria*, Impresa c.i., 2004, p. 1752.

²²³ Le regole per la determinazione dell'origine preferenziale sono stabilite da fonti diverse a seconda che il bene sia stato prodotto in un Paese legato all'Unione Europea da "Accordi unilaterali" o da "Accordi bilaterali". Nel primo caso, si deve avere riguardo alle regole di cui agli artt. 66 e ss. del Regolamento n. 2454 del 1993, così come recentemente modificati dal Regolamento CEE del 18 novembre 2010 n. 1063, in vigore dal 30 novembre 2010. In estrema sintesi, le modifiche hanno apportato una semplificazione delle regole di origine preferenziale e del cumulo, la sostituzione della regola del "trasporto diretto" con la regola di "non manipolazione" e la modifica del sistema di certificazione dell'origine con l'introduzione, in luogo dell'attuale sistema di certificazione dell'origine, del sistema degli "esportatori registrati" ("REX"). Per una sintesi delle novità introdotte dal Reg. n. 1063 del 2010, vd. FRUSCIONE A., SANTACROCE B., *In dogana antifrode semplificata*, in Sole24Ore del 27 dicembre 2010; FABIO M., *Le novità in materia di commercio internazionale e diritto doganale comunitario*, in *Fiscalità&Comm. Int.*, n. 1, 2011, p. 47; Agenzia delle Dogane, nota prot. n. 151552/RU del 25 novembre 2010. Quanto agli "Accordi bilaterali", le regole per la determinazione dell'origine sono contenute negli Accordi medesimi, dove sono disciplinate anche le misure atte a garantire il buon funzionamento dell'accordo nel suo complesso (modalità di richiesta e rilascio del certificato di origine, poteri di controllo delle Autorità, modalità di cooperazione per la prevenzione e la lotta alle frodi, ecc.). In ogni caso, le regole ivi contenute sono generalmente redatte sulla falsa riga delle disposizioni del Reg. n. 2454 del 1993. Vd. ad esempio l'Accordo di Cotonou – Reg. n. 1528 del 2007, recante applicazione dei regimi per prodotti originari di alcuni Stati appartenenti al gruppo degli Stati d'Africa, dei Caraibi e del Pacifico (ACP) previsti in accordi che istituiscono, o portano a istituire, accordi di partenariato economico.

²²⁴ Circa la determinazione dell'origine preferenziale delle merci vd. MASSARI P., *La determinazione dell'origine*, in *L'Iva*, n. 4, 2002, p. 284; FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2008, p. 71 e ss, BERETTA L.C., DE ANTONI F., DORI C., *L'origine delle merci nell'Unione Europea*, Milano, 2003, p. 95 e ss.

²²⁵ Vd. artt. 80 e 109 del Reg. n. 2454 del 1993 a mente dei quali "I prodotti originari dei paesi o territori beneficiari beneficiano delle preferenze tariffarie di cui all'articolo 98 su presentazione: a) di un certificato di circolazione delle merci EUR.1, il cui modello figura nell'allegato 21; oppure b) nei casi di cui all'articolo 116, paragrafo 1, di una dichiarazione, il cui testo è riportata nell'allegato 22, compilata dall'esportatore su una fattura, una bolletta di consegna o qualsiasi altro documento commerciale (in prosieguo denominata "dichiarazione su fattura") che descriva i prodotti in questione in maniera sufficientemente dettagliata da consentirne l'identificazione". In sostanza, l'origine preferenziale delle merci importate è provata dai certificati di origine e, solo in alcuni casi (ovvero nel caso di merci di valore unitario esiguo e in presenza di particolare autorizzazioni) dall'attestazione

redatti su modelli ufficiali dell'Unione Europea²²⁶ attualmente rilasciati da Autorità del Paese estero di origine delle merci (generalmente la Camera di Commercio).

Tale Autorità, in particolare, sulla base di quanto rappresentato dall'esportatore e di eventuali ulteriori accertamenti svolti a sua discrezione, attesta che i suddetti beni possano ritenersi originari del proprio Paese in base alle regole per la determinazione dell'origine²²⁷.

È evidente che un siffatto meccanismo comporta numerosi rischi connessi, da un lato, alla difficoltà ed alla dispendiosità dei controlli volti a verificare il luogo in cui i beni siano stati effettivamente prodotti o lavorati e, dall'altro lato, alla presenza di regole (quelle per la determinazione dell'origine) assai complesse da applicare²²⁸.

Ed infatti non sono mancati casi in cui produttori *extra*-comunitari, per poter meglio collocare le loro merci sul mercato comunitario, hanno rappresentato situazioni non veritiere alle Autorità competenti per il rilascio dei certificati di origine e, talvolta, addirittura falsificato i documenti in questione. In altri casi, poi, problemi sono sorti a causa delle stesse Autorità, che hanno commesso errori o inesattezze nella compilazione del certificato, ovvero, più in generale, tenuto comportamenti pregiudizievole per il corretto funzionamento dei suddetti "Accordi preferenziali".

In tutti questi casi, l'importatore che abbia acquistato ed importato un bene che gli è stato venduto come avente origine preferenziale (corredato da relativo certificato di origine)

sulla fattura d'acquisto resa dall'esportatore. Per un approfondimento, si rinvia a MASSARI P., *Trattamento preferenziale senza certificato di origine*, in L'Iva, 2005, p. 50.

226 I modelli in uso sono quattro: il modello EUR 1 (All. 21 al Reg. n. 2454 del 1993) ed il modello EUR 2, utilizzati nelle importazioni di beni provenienti da Paesi con i quali l'Unione Europea ha siglato "Accordi bilaterali" (il certificato Eur 2, nel caso in cui la merce abbia valore unitario esiguo), il modello ATR utilizzato nei soli scambi con la Turchia ed il modello Form A (All. 17 al Reg. n. 2454 del 1993) utilizzato, invece, in tutti i casi di "Accordi unilaterali".

227 Si segnala che con l'entrata in funzione del sistema degli "esportatori registrati" (prevista per il 2017 con possibilità di proroga di tre anni e che riguarda solo gli "Accordi unilaterali") la prova dell'origine preferenziale verrà fornita direttamente dall'esportatore mediante un'auto-certificazione e, dunque, non più in base ai certificati rilasciati dall'Autorità estera. Il sistema degli "esportatori registrati" (che, come detto, è stato introdotto dal già citato Reg. n. 1063 del 2010) prevede, infatti, che siano gli stessi esportatori a rilasciare le "attestazioni di origine" che costituiranno prova dell'origine preferenziale delle merci. Fino all'entrata in vigore di tale riforma, tuttavia, è prevista l'applicazione di norme transitorie che garantiscano il funzionamento del sistema delle certificazioni dell'origine in base alle modalità previgenti, ovvero in base alla versione degli artt. 80 e ss. del Reg. n. 2454 del 1993 anteriore alle modifiche apportate dal Reg. n. 1063 del 2010. La previsione del sistema degli "esportatori registrati", come si diceva, riguarda solo la certificazione dei beni provenienti dai Paesi con i quali sono in vigore "Accordi unilaterali". Tuttavia, è previsto che questo nuovo approccio alla certificazione dell'origine venga progressivamente esteso anche agli "Accordi bilaterali" (in tal senso vd. Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo – Le norme di origine nei regimi commerciali preferenziali – Orientamenti per il futuro, 16 marzo 2005).

228 Sono infatti ingenti i danni cagionati alle risorse dell'Unione Europea da problematiche sorte in relazione alla gestione del sistema dei regimi preferenziali. Anche per questo motivo il legislatore comunitario è stato indotto a rivedere la normativa in materia, da un lato, cercando di modificarla per rendere più semplici le regole per la determinazione dell'origine e, dall'altro lato, limitando il ruolo delle Autorità nel rilascio dei certificati (vd. Considerando n. 5 e ss. del Reg. n. 1063 del 2010). Tra gli obiettivi perseguiti dalle modifiche di recente introdotte, invero, deve essere ricompreso anche quello di rendere più chiari i diritti e gli obblighi degli importatori che intendano ottenere un trattamento preferenziale all'importazione in base alla presentazione dei certificati di origine (così si è espressa la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo – Le norme di origine nei regimi commerciali preferenziali – Orientamenti per il futuro, 16 marzo 2005).

rischia di subire un accertamento finalizzato a recuperare i dazi non corrisposti all'atto dell'importazione.

Quanto alle conseguenze sul piano sanzionatorio, si deve innanzitutto distinguere i casi in cui gli importatori abbiano dichiarato consapevolmente in maniera infedele l'origine delle merci importate al fine di ottenere l'agevolazione daziaria non spettante, dai casi in cui gli importatori abbiano dichiarato un dato infedele²²⁹ – l'origine delle merci importate – facendo affidamento sul dato riportato nel certificato, successivamente risultato inattendibile²³⁰.

Nel primo caso, infatti, l'ordinamento prevede delle conseguenze tutt'altro che lievi a carico dell'importatore, essendo applicabili sanzioni di natura penale²³¹.

Nel secondo caso, invece, è controverso se ed a quali condizioni l'importatore possa essere colpito da una sanzione di natura amministrativa²³².

Come si diceva, infatti, è discusso se ed in che modo l'ordinamento punisca sul piano amministrativo l'infedele dichiarazione dell'origine delle merci.

Ed è proprio su questo tema che ci si soffermerà nel prosieguo.

²²⁹ Si pensi, per esempio, ai casi in cui sia lo stesso importatore a falsificare i certificati di origine o sia stato quest'ultimo ad organizzarne la falsificazione, ma anche a casi in cui dalle indagini emerga che l'importatore era a conoscenza che l'origine delle merci importate era diversa da quella dichiarata.

²³⁰ Quanto all'art. 303 Tuld, l'Agenzia delle Dogane ha affermato che esso trova applicazione nei casi in cui “*la dichiarazione [sia] risultata infedele per negligenza, ignoranza o grossolana malizia nell'indicazione della quantità, qualità e valore delle merci...*” (Cass. Pen., Sez. III, sent. n. 10478 del 3 dicembre 1983), ipotesi, cioè, in cui il soggetto tenuto al pagamento dei diritti doganali indica erroneamente qualità, quantità e valore delle merci per semplice ignoranza, negligenza o, comunque, in modo grossolano e, quindi, facilmente verificabile in sede di controllo” (Circ. dell'Agenzia delle Dogane n. 39/D del 30 settembre 2005).

²³¹ Pur esulando dall'economia della presente trattazione, si evidenzia che, in caso di comportamenti fraudolenti, le norme penali che possono trovare applicazione al caso in argomento sono più d'una. Senza pretesa di esaustività, si segnalano innanzitutto le norme in materia di contrabbando [artt. 282 e ss.] che, a rigore, dovrebbero porsi in rapporto di specialità rispetto alle norme sanzionatorie amministrative. Ciò sembra confermato dalle sentenze della Suprema Corte, Corte Cass., Sez. pen., 18 ottobre 1983; Corte Cass., Sez. pen., 16 marzo 1987. Inoltre, potranno trovare ulteriore applicazione le norme del codice penale quali, ad esempio, le disposizioni che sanzionano la falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico e la truffa ai danni dello Stato. Con riferimento al reato di falsità ideologica commessa da privato, peraltro, si segnala che la Corte di Cassazione ha escluso la sussistenza di un rapporto di specialità rispetto all'illecito amministrativo di cui all'art. 303, co. 1, TULD (Corte Cass., Sez. pen., 16 ottobre 2009, n. 48054).

²³² Pare qui opportuno richiamare l'art. 220 del Reg. n. 2913 del 1992, ove è previsto che, al ricorrere di determinate circostanze individuate dalla norma, in capo all'importatore che abbia dichiarato infedelmente l'origine delle merci importate sulla base di certificati “inesatti” non vengano riscossi i maggiori dazi che sarebbero dovuti. Quanto al piano sanzionatorio, si rileva che laddove tale disposizione trovasse applicazione (ovvero nel caso in cui l'importatore non fosse tenuto all'assolvimento di maggiori dazi nonostante l'infedeltà del dato dichiarato) nessuna sanzione potrebbe essere applicata a carico dell'importatore. In particolare, l'esonero dal pagamento dei dazi ex art. 220 del Reg. n. 2913 del 1992 opera al ricorrere congiunto delle seguenti circostanze: importazione di merci in base ad un certificato di origine inesatto a causa di errore commesso dalle Autorità competenti per il rilascio nonostante l'esatta rappresentazione dei fatti da parte dell'esportatore, buona fede dell'importatore, rispetto da parte del medesimo di tutte le disposizioni in materia, impossibilità per l'importatore di avvedersi dell'errore commesso dalle Autorità. Per l'applicazione della disposizione, si vedano le sentenze: C.G.C.E., 27 giugno 1991, C-348/89; C.G.C.E., 18 ottobre 2007, C-173/06; C.G.C.E., 9 marzo 2006, C-293/92; C.G.C.E., 19 ottobre 2000, C-15/99; Corte Cass., 1° giugno 2006, n. 13065; Corte Cass., 16 ottobre 2006, n. 22141; Corte Cass., 9 aprile 2010, n. 8481. Per una disamina completa della giurisprudenza sull'argomento si rinvia a ARMELLA S., *Nel settore doganale una sentenza restrittiva della Corte di cassazione*, Riv. Giur. Trib., 2010, p. 693.

3. L'art. 303 TULD ed i motivi per i quali è controversa la sua applicazione nel caso di infedele dichiarazione dell'origine delle merci.

L'Agenzia delle Dogane invoca l'art. 303 TULD per sostenere la sanzionabilità sul piano amministrativo dell'importatore che benefici indebitamente delle agevolazioni per le merci di origine preferenziale.

L'introduzione della norma in commento ha origini assai datate: l'art. 303 TULD (in particolare, il primo comma), infatti, costituisce la trasposizione, in sede di redazione del Testo Unico del 1973, dell'art. 118 della previgente Legge n. 1424 del 1940. E quest'ultima norma era stata formulata con il precipuo scopo di sanzionare l'infedele dichiarazione in dogana degli elementi della qualità, della quantità e del valore.

All'epoca, il suo campo applicativo non avrebbe potuto ragionevolmente riguardare l'elemento dell'origine nell'accezione attuale, in quanto – come già accennato – solo con il TULD l'elemento origine, nella nuova definizione comunitaria, ha assunto rilevanza ai fini dell'accertamento (art. 57 TULD, ora art. 8 del D.Lgs. n. 374 del 1990) e della dichiarazione (art. 59 TULD, ora art. 4 del D.Lgs. n. 374 del 1990).

Tuttavia, nonostante le varie modifiche apportate per adeguare l'ordinamento all'assunta rilevanza di questo elemento, il legislatore non è intervenuto sulla disposizione trasposta dall'art. 118 della Legge n. 1424 del 1940 all'art. 303 TULD che, infatti, a tutt'oggi non contiene alcun riferimento all'elemento dell'origine²³³. Né, lo si precisa, il legislatore ha modificato o introdotto ulteriori disposizioni che potessero risultare applicabili al caso dell'infedele dichiarazione dell'origine.

4. Le tre tesi dell'Agenzia delle Dogane e la posizione di dottrina e giurisprudenza.

Come si diceva, l'Agenzia delle Dogane ritiene che il sopra esposto mancato adeguamento normativo possa essere superato sul piano interpretativo.

A tal fine, nel susseguirsi degli anni, ha sostenuto tre diverse tesi.

Secondo la prima – che si riporta per ragioni di completezza – l'art. 303 TULD sarebbe applicabile al caso di “infedele dichiarazione dell'origine”, in quanto, ai fini doganali, il concetto di origine sarebbe assimilabile al concetto di “qualità” delle merci²³⁴. Ne

²³³ In particolare, il 1° comma della citata norma recita: “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 lire duecentomila a lire un milione”. Dal 1973 la norma in commento è stata modificata: dall'art. 39, L. 24 novembre 1981, n. 689; dall'art. 8, D.L. 30 settembre 1989, n. 332 e dall'art. 10, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473.

²³⁴ Non risulta che tale tesi sia stata riportata nei documenti interpretativi ufficiali della Dogana. Essa, però, risulta richiamata dagli Uffici in sede contenziosa, come può evincersi dalla circostanza che essa è stata pure accolta da una isolata coppia di pronunce di merito (C.T.P. di Livorno, 10 giugno 2009, n. 84/06/09; C.T.P. di Livorno, 10 giugno 2009, n. 85/06/09).

conseguirebbe l'automatica applicabilità della norma in commento anche al caso di infedele dichiarazione dell'origine.

Tale posizione, tuttavia, non può essere condivisa, in quanto i due concetti di origine e qualità non sono affatto sovrapponibili né assimilabili²³⁵.

I due elementi, infatti, nella loro accezione tecnica e propria del diritto doganale, forniscono informazioni assai diverse rispetto alle caratteristiche del bene importato: l'origine è determinata dal Paese in cui il bene è stato prodotto; la qualità, invece, è determinata in funzione della classificazione merceologica del bene in base alle sue caratteristiche chimiche e fisiche²³⁶.

Quanto alla seconda tesi, l'infedele dichiarazione dell'origine delle merci sarebbe sanzionabile, non già in base all'applicazione integrale dell'art. 303, bensì del solo terzo comma, a mente del quale *“se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata in misura non minore dell'intero ammontare della differenza stessa e non maggiore del decuplo di essa”*.

Mediante una lettura frammentata della norma in commento, l'Agenzia delle Dogane sostiene che la fattispecie di cui al primo comma (cioè l'infedele dichiarazione di valore, quantità e qualità) non delinerebbe il campo applicativo dell'intera disposizione.

Il terzo comma, a differenza del primo, non sarebbe applicabile alla contestazione dei soli elementi “valore, quantità e qualità”, bensì, prevedrebbe una sanzione distinta, applicabile a tutti i casi in cui sia riscontrata una differenza tra i dazi corrisposti in base agli elementi indicati nella dichiarazione (inclusa, quindi, l'origine) e quelli dovuti in base alle risultanze dei controlli effettuati.

In sostanza, la chiave di volta dell'interpretazione data dalla Dogana consiste nel considerare il rinvio effettuato dal terzo comma dell'art. 303 al termine “accertamento”, non come un richiamo al significato che esso assume nel contesto del primo comma – ove si riferisce solamente agli accertamenti relativi a valore, quantità e qualità – ma come un generico (o meglio, generale) rinvio all'istituto dell'accertamento doganale che, come detto, dal 1973 riguarda anche l'elemento dell'origine in forza dell'art. 54 TULD, abrogato e sostituito dall'art. 8 del D.Lgs. n. 374 del 1990.

²³⁵ Sul punto vd. MARINELLI E., *Non costituisce violazione doganale la inesatta dichiarazione sull'origine delle merci importate: non va comminata la sanzione amministrativa ex art. 303, comma 3, del testo unico della legge doganale*, in il Fisco, 2005, p. 1305. Per la giurisprudenza, vd. C.T.R. Milano, 31 maggio 2010, n. 100/13/10.

²³⁶ Tant'è che possono esservi beni di analoga origine e diversa qualità o di analoga qualità e diversa origine.

Per cui, da quel momento, l'Amministrazione finanziaria ritiene di poter applicare l'art. 303, co. 3, TULD anche alle differenze riscontrate in Dogana che attengano all'origine delle merci²³⁷.

Tuttavia, parte della dottrina²³⁸ e della giurisprudenza di merito²³⁹ hanno condivisibilmente sostenuto l'impossibilità di leggere in modo disgiunto il primo ed il terzo comma del citato art. 303.

A suffragio di tale posizione sono state richiamate alcune sentenze della Corte di Cassazione che, sebbene con riferimento a casi diversi rispetto a quello in disamina, hanno rilevato l'impossibilità di leggere il terzo comma disgiuntamente dal primo ed hanno evidenziato l'unitarietà della fattispecie disciplinata dalla norma in commento, tracciata appunto dal primo comma²⁴⁰.

237 Questa tesi è stata esposta nella Risoluzione del n. 1128/VIII° del 5 luglio 1994 della Direzione Centrale del Dipartimento delle Dogane dove si legge: *“la scrivente non dispone di attendibili quanto riservate fonti filologiche che rendano testimonianza certa del processo logico-giuridico che ha condotto all'attuale formulazione dell'articolo in esame né ha notizia di precedenti interpretativi in proposito ... Può solo osservare che l'art. 303 non è che il risultato della meccanica, quasi integrale trasposizione nel vigente ordinamento del testo dell'art. 118 della legge doganale 1424/1940 ... Con il passaggio a nuovo ordinamento, ai tre avanti elencati veniva aggiunta l'origine ... ma nessuna modifica subiva l'originario 1° comma dell'art. 118 della legge 1424/1940 nei quali manca qualsiasi accenno all'origine ... Ad ogni modo, poste queste sintetiche riflessioni, si ritiene che il generico rinvio all'accertamento operato dal 3° comma dell'art. 303 TULD, per la determinazione della differenza tra i diritti di confine complessivamente dovuti e quelli calcolati in base alla dichiarazione, debba intendersi fatto all'accertamento come istituto – non come mera attività – quale risulta dal complessivo quadro normativo, con regole di funzionamento sue proprie e di generale applicazione, certo suscettibili di disapplicazione, anche parziale, però soltanto in presenza di esplicite disposizioni derogatorie”.*

238 Così, ARMELLA S., *Presupposti e limiti della responsabilità dell'importatore in caso di certificati di origine preferenziale inesatti*, in Riv. Giur. Trib., 2007, p. 1073; GARGANO G., *Il 303 non sanziona l'origine*, in Il Doganalista, 2004, p. 10; MARINELLI E., *Non costituisce violazione doganale la inesatta dichiarazione sull'origine delle merci importate: non va comminata la sanzione amministrativa ex art. 303, comma 3, del testo unico della legge doganale*, in il Fisco, 2005, p. 1305.

239 C.T.P. di Napoli, 30 aprile 2010, n. 203; C.T.P. Livorno, 21 ottobre 2009, n. 188/06/09; C.T.P. di Lecco, 28 ottobre 2008, n. 81; C.T.R. di Trieste, 10 ottobre 2007, n. 66/11/07; C.T.P. Milano, 9 maggio 2007, n. 171; C.T.P. di Milano, 14 maggio 2007, n. 182; C.T.P. di Milano, 14 maggio 2007, n. 192; C.T.P. di Prato, 22 settembre 2006, n. 70/03/06; C.T.P. di Trieste, 21 maggio 2005, n. 16/7/05; C.T.P. di Trieste, 26 ottobre 2004, n. 93/7/04; Trib. di Milano, 17 maggio 2004, n. 6233. *Contra*, C.T.R. di Milano, 20 ottobre 2009, n. 147/24/09. Confermano la possibilità di comminare la sanzione di cui al 3° co. dell'art. 303, senza tuttavia motivare approfonditamente la posizione assunta, C.T.R. Veneto, 23 settembre 2009, n. 39/09; C.T.R. Veneto, 11 giugno 2007, n. 71/4/06.

240 La Corte di Cassazione, con la sentenza 20 marzo 1999, n. 2590, ha evidenziato che *“In tema di sanzioni per violazioni delle disposizioni in materia doganale, il comma 3 dell'art. 303 d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 non prevede una fattispecie legale diversa rispetto a quella contemplata nel comma 1, ma ne configura una mera circostanza aggravante comportante una mera maggiorazione dell'entità della stessa sanzione contemplata al comma 1, per il che, ove ne ricorra una delle ipotesi contemplate dal comma 2 e danti luogo alla non applicazione di sanzioni, non può trovare applicazione neppure la disposizione di cui al comma 3”* (nello stesso senso vd. anche Corte di Cassazione, 1° ottobre 1999, n. 10898; similmente, Corte di Cassazione, 20 marzo 1995, n. 7563). Si segnala che tale posizione è stata altresì avallata dall'Avvocatura di Stato in un parere diretto alla Agenzia delle Dogane. Il parere in questione, tuttavia, viene sistematicamente disatteso nonostante nella richiamata nota la stessa Agenzia, pur prendendo atto del diverso avviso espresso dalla precedente Risoluzione del n. 1128/VIII° del 5 luglio 1994 (di cui alla nota n. 22 del presente articolo), sembri condividere le conclusioni dell'Avvocatura; *“...quanto alla previsione normativa recata dal 3° comma del più volte citato art. 303 del Tuld, essa è stata a lungo oggetto di divergenti interpretazioni, potendo la stessa essere ritenuta sia una circostanza aggravante dell'infrazione di cui al primo comma del medesimo articolo, che un'autonoma e residuale fattispecie sanzionatoria. In merito, in linea con il parere reso dall'Avvocatura generale dello Stato, approvato dal Comitato Consultivo di tale Organo, si ritiene che la fattispecie prevista dall'art. 303, 3° comma, del Tuld costituisca esclusivamente un'ipotesi aggravata della violazione contemplata dal precedente comma 1°, ricorrente nel caso in cui dalla infedele dichiarazione consegua un'evasione d'imposta superiore al 5% dei diritti di confine complessivamente dovuti. A conforto di tale orientamento e, quindi, dell'impossibilità che la disposizione di cui all'art. 303, 3° comma, del Tuld, rechi, altresì, una sorta di sanzione di carattere residuale soccorrono, sempre ad avviso dell'Avvocatura, i principi generali dettati dall'art. 3 del D.Lvo. n. 472/97 di tipicità e legalità delle fattispecie normative sanzionatorie, dai quali deriva, tra l'altro, il divieto di estendere l'ambito di operatività delle predette previsioni in via analogica, irrogando sanzioni fuori dai casi espressamente previsti dal Legislatore. Nella specie, l'indicazione nel comma 1° dell'art. 303 del Tuld degli elementi di riferimento (quantità, qualità, valore) offre un parametro oggettivo funzionale alla valutazione dell'aspetto soggettivo e dell'elemento psicologico della fattispecie sanzionatoria: l'elencazione è frutto di una valutazione compiuta dal Legislatore del disvalore e dell'antigiuridicità della condotta colpevole, che conduce a considerare come non perseguibili condotte prive di particolare rilevanza (2°) e ad aggravare la sanzione nel caso della violazione derivino conseguenze più gravi. La fondatezza di tale orientamento trova peraltro conferma in alcuni pronunciamenti della Giurisprudenza di legittimità ... (Cass. Sez. Civ. n. 2590/99 e n.*

Ebbene, le conclusioni della Suprema Corte sembrano condivisibili poiché maggiormente aderenti al dato letterale, alla struttura ed alla *ratio* della disposizione²⁴¹.

Circoscritto, dunque, il campo applicativo della norma al caso di infedele dichiarazione di valore, quantità e qualità, si dovrebbe riconoscere l'impossibilità di applicare l'art. 303 alla diversa ipotesi dell'infedele dichiarazione dell'origine delle merci, stante il principio di tassatività delle fattispecie sanzionatorie ed il divieto di interpretazione (o integrazione) analogica vigenti in materia di sanzioni tributarie.

Senonché, l'Agenzia delle Dogane, cercando di superare le obiezioni mosse avverso la tesi da ultimo commentata, ha sostenuto²⁴² che, quand'anche – come sembra – il primo comma dell'art. 303 circoscrivesse il campo applicativo della norma in commento, sarebbe comunque possibile invocare un'interpretazione di tipo estensivo del medesimo ed applicare l'intero art. 303 al caso dell'infedele dichiarazione dell'origine delle merci²⁴³.

Tale conclusione si basa soprattutto sull'esigenza di interpretare la norma in commento in modo coerente rispetto alle altre disposizioni del TULD che, come detto, sono state modificate nel tempo in funzione dell'assunta rilevanza di tale elemento.

Ora, indubbiamente, in tal modo, la questione viene condotta su un terreno assai delicato.

E ciò, in primo luogo, perché la distinzione tra le due forme interpretative (analogica ed estensiva) non è argomento sul quale vi sia unità di vedute²⁴⁴.

10898/99). Conclusivamente, alle condotte antigiridiche che non integrano appieno la fattispecie astratta di cui al 1° comma dell'art. 303 Tuld, non possono essere applicate le sanzioni di cui al successivo 3° comma del medesimo art. 303" (così la Nota del 26 novembre 2003, prot. n. 2195/IV/03).

241 A conferma della correttezza sistematica di tale impostazione si potrebbe rilevare che l'applicazione del solo terzo comma condurrebbe a sanzionare l'infedele dichiarazione dell'origine delle merci solo al di sopra delle soglie di cui al comma 3 (mentre nessuna sanzione risulterebbe applicabile al di sotto della soglia del 5%) e, inoltre, che non sussisterebbe alcuna causa di esclusione applicabile. E ciò sembra il risultato di una forzatura nell'interpretazione di una norma congegnata per sanzionare una fattispecie diversa.

242 In via indiretta, è dato sapere che essa è riportata in una nota interna dell'Agenzia. Un autorevole Autore ha, infatti, riportato che "la risoluzione dell'Agenzia delle Dogane 26 novembre 2005 che fornisce – su parere dell'Avvocatura di Stato – una interpretazione estensiva del comma 1 dell'art. 303 alla luce del complesso delle disposizioni del Tuld che regolano la dichiarazione doganale (che deve contenere indicazione di origine e provenienza ex art. 57) per cui il controllo non può non estendersi anche all'origine della merce con tutte le conseguenze che ne derivano" (SCUFFI M., *Diritto doganale e delle accise – gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in Fisco, 2008, p. 19, nota n. 42). In accoglimento di tale tesi della Dogana, vd. C.T.R. Milano, 11 novembre 2009, n. 169/24/09.

243 E ciò in quanto, sostiene l'Agenzia delle Dogane, l'interpretazione estensiva in *malam partem* non sarebbe preclusa in campo sanzionatorio.

244 Deve segnalarsi che, all'atto pratico, rimane difficile la distinzione tra le due forme interpretative, talvolta persino negata da autorevole dottrina. In questo senso vd. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, p. 204, il quale, pur prendendo atto che la prevalente dottrina, la giurisprudenza e lo stesso legislatore delle preleggi distinguono le due forme di interpretazione, ritiene che la differenza tra interpretazione analogica ed estensiva non sussista. All'Autore la distinzione delle due forme interpretative "sembra essere un espediente escogitato dagli operatori dell'applicazione per aggirare il divieto posto dall'art. 12, spacciando, a seconda dei casi, come estensiva una interpretazione analogica o come analogica una interpretazione estensiva". Pur distinguendo la due forme interpretative, TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, p. 371, evidenzia come "a differenza di quello analogico, che si basa sulla somiglianza della fattispecie, l'argomento teleologico si basa sulla opportunità di disciplinare allo stesso modo le fattispecie anche se diverse: potrebbe dirsi che l'argomento analogico si basa su analogia strutturale e quello teleologico su analogia funzionale. Non è raro che i due argomenti cospirino, e che ad analogie strutturali corrispondano analogie funzionali". Similmente, RIONDATO S., *Art. 3 Principio di legalità*, in MOSCHETTI F. e TOSI L. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, p. 137, segnala a tal proposito come "le soluzioni pratiche possono giovare della labilità dei confini, se non dell'indistinzione, tra l'interpretazione estensiva, ammessa, e l'interpretazione analogica, vietata".

Giova a tal proposito segnalare che parte della giurisprudenza di merito ha considerato l'applicazione della norma in questione alle fattispecie di infedele dichiarazione dell'origine come l'esito di un ragionamento di tipo analogico. A tal fine, è stato posto in evidenza il fatto che ciascuno dei quattro elementi rilevanti ai fini dichiarativi ed accertativi – valore, origine, quantità e qualità – ha proprie caratteristiche e peculiarità che lo contraddistinguono e lo rendono autonomo rispetto agli altri tre²⁴⁵. Sicché la riferibilità della norma al caso della infedele dichiarazione dell'origine è stata qualificata come vera e propria integrazione dell'art. 303, ovvero come creazione di una fattispecie non espressamente contemplata dal legislatore, e strutturalmente diversa da quelle espressamente disciplinate²⁴⁶.

In secondo luogo, è parimenti controverso se il principio di tassatività delle fattispecie sanzionatorie investa una (quella analogica), entrambe o nessuna delle due forme interpretative in argomento.

Secondo un certo orientamento, infatti, non solo l'interpretazione analogica, ma anche l'interpretazione estensiva in *malam partem* rispetto al contribuente sarebbe preclusa in materia sanzionatoria²⁴⁷.

Tant'è che, anche in casi in cui è stata condivisa la tesi della Agenzia delle Dogane (e l'applicazione della norma al caso di specie è stata considerata il risultato di un'interpretazione di tipo estensivo), parte della giurisprudenza di merito²⁴⁸ ha considerato ugualmente illegittimo sanzionare l'infedele dichiarazione dell'origine in applicazione dell'art. 303.

Infine, sempre avverso questa terza tesi dell'Agenzia delle Dogane, è stato osservato che se il dettato letterale della norma è chiaro – come la stessa Agenzia delle Dogane assume – allora non dovrebbe sussistere l'esigenza (né la possibilità) di interpretare e/o integrare la norma oltre la sua portata letterale, secondo il noto brocardo *in claris non fit interpretatio*²⁴⁹.

245 Ed infatti, in molti casi, il legislatore del TULD ha previsto sanzioni specifiche volte a colpire fattispecie afferenti ad uno solo o a due degli elementi in questione. Vedasi, a titolo di esempio, gli artt. 304 TULD, che sanziona solamente le differenze di qualità e di quantità tra le merci destinate alla esportazione e la dichiarazione presentata per ottenere la restituzione dei diritti; l'art. 305, secondo comma, TULD, che sanziona le differenze di quantità della merce spedite da una dogana all'altra rispetto a quanto indicato nella bolletta di cauzione; l'art. 306 TULD, che sanziona le differenze di qualità tra le bollette di cauzione e merci spedite da una dogana all'altra.

246 Così le sentenze C.T.R. Milano, 31 maggio 2010, n. 100/13/10; C.T.R. Bologna, Sez. staccata di Parma, 23 luglio 2009, n. 88/22/09; C.T.P. Piacenza, 11 luglio 2006, n. 30/2/06.

247 In questo senso, *ex multis* e per tutte, vd. Corte Cass., SS.UU. pen., 6 ottobre 2009, n. 38691 dove è stato affermato che il principio di tassatività delle fattispecie sanzionatorie osta ad un'interpretazione estensiva *in malam partem* del dettato legislativo anche nei casi in cui l'applicazione della norma al caso non espressamente previsto possa apparire opportuna e consonante rispetto ai principi sovranazionali.

248 Così, C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, n. 103 e C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, 102.

249 Così, C.T.P. Lecco, 9 ottobre 2008, n. 09/10/2008, C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, n. 102; C.T.R. Milano, 12 novembre 2009, n. 103. In generale, per la prevalenza dell'interpretazione letterale sulle altre forme di interpretazione vd. Corte Cass., 13 novembre 1979, n. 5901; Corte Cass. del 1967, n. 836; Corte Cass. n. 2533 del 1970; Cass. n. 2290 del 1973; Cass. n. 3359 del 1975; Cass. n. 3276 del 1979; Cass. n. 5901 del 1979; Cass. n. 190 del 1983; Cass. n. 2454 del 1983; Cass. n. 4631 del 1984.

Traendo, dunque, una prima conclusione, si può affermare che le tesi prospettate dall'Agenzia delle Dogane a suffragio dell'applicazione dell'art. 303 all'infedele dichiarazione dell'origine, sebbene rispondano alla comprensibile volontà di colmare quello che potrebbe essere giudicato un vuoto normativo, non sono certo immuni da critiche e si scontrano con i difficilmente superabili principi dell'ordinamento tributario in materia sanzionatoria.

5. Riflessioni sull'elemento soggettivo dell'infedele dichiarazione dell'origine.

Le considerazioni sin qui svolte evidenziano le ragioni che ostano alla possibilità di sussumere l'infedele dichiarazione dell'origine tra le fattispecie cui si rende applicabile l'art. 303 TULD.

Ad ogni buon conto, sembra utile affrontare la questione da un angolo visuale diverso rispetto a quello sinora adottato e spostare l'analisi sulle vicende relative alla sanzionabilità del comportamento in questione più "a valle".

Ora, è vero che la non sanzionabilità dell'infedele dichiarazione dell'origine in ambito amministrativo potrebbe apparire stridente rispetto ai principi generali in materia tributaria, poiché un comportamento che ha portato alla corresponsione di minori tributi rispetto a quelli dovuti rischierebbe di rimanere non sanzionato²⁵⁰.

Tale contraddizione, tuttavia, potrebbe ritenersi solo apparente laddove ci si soffermi sulle peculiarità che caratterizzano l'elemento dell'origine e le importazioni di beni con origine preferenziale in relazione alle fattispecie di infedele dichiarazione.

Queste peculiarità, infatti, potrebbero indurre a ritenere non irragionevole la mancata inclusione dell'origine nella formulazione dell'art. 303. Sicché, ferma restando, comunque, la presenza nell'ordinamento di norme volte a punire i comportamenti fraudolenti, l'omesso richiamo all'origine nel testo dell'art. 303 TULD (sia al momento della sua redazione sia successivamente) potrebbe considerarsi una vera e propria scelta e non – come sostiene l'amministrazione finanziaria – una "svista" del legislatore.

A tal proposito, si deve evidenziare come l'elemento dell'origine presenti caratteristiche che lo differenziano marcatamente rispetto agli altri tre elementi rilevanti ai fini della determinazione dei dazi: mentre il valore, la quantità e la qualità, tendenzialmente, sono conosciuti o comunque verificabili dall'importatore, l'origine, stanti le modalità di

²⁵⁰ Ed inverso, la volontà dell'Agenzia delle Dogane di applicare l'art. 303 al caso dell'infedele dichiarazione dell'origine non sembra sospinta tanto da argomentazioni di carattere giuridico, quanto dalla volontà di non lasciare "scoperta" da sanzione questa fattispecie. Prova ne sia il fatto che, al di là della fondatezza delle medesime, di cui si è già discusso, l'Agenzia ha invocato nel tempo ben tre tesi diverse, peraltro tra loro contrastanti.

determinazione di questo elemento, è conoscibile con certezza solo dal produttore (e, in taluni casi, invero, potrebbe essere ignota persino a quest'ultimo).

L'origine di un bene, cioè, non è appurabile all'atto dell'importazione ma è un elemento che, a posteriori (cioè dopo la produzione del bene), può essere verificato tramite indagini presso i luoghi di produzione e lavorazione e, dunque, nella maggior parte dei casi, solamente esercitando poteri istruttori di cui l'importatore non dispone²⁵¹.

In questo contesto, l'importatore può avere limitate (se non nulle) possibilità di appurare la veridicità del dato dichiarato nel certificato o comunque rappresentato dall'esportatore.

Alle difficoltà testé accennate, poi, deve aggiungersi il fatto che la stessa Unione Europea ha previsto un singolare meccanismo di prova dell'origine preferenziale, incentrato sui certificati d'origine.

Anche in considerazione delle testé rappresentate circostanze, infatti, con il già accennato sistema delle certificazioni dell'origine, l'Unione Europea ha previsto che la determinazione dell'origine di un dato bene avvenga in una fase antecedente all'acquisto e ad opera di soggetti terzi rispetto all'importatore.

L'origine preferenziale di un bene all'atto dell'importazione, infatti, può essere provata dall'importatore mediante l'esibizione di un certificato di origine che, come già illustrato, è rilasciato su richiesta degli esportatori/produttori dalle Autorità estere, previo controllo di queste ultime.

Sicché, nella maggior parte dei casi l'importatore acquista un bene al quale è stata già attribuita origine preferenziale, provata dal certificato allegato alla merce che testimonia (o dovrebbe testimoniare) il fatto che le Autorità del Paese di esportazione, sulla base dei documenti e fatti rappresentati dal produttore, hanno verificato e certificato l'origine in questione.

Ebbene, a fronte di queste oggettive peculiarità e caratteristiche che contraddistinguono la gestione del regime preferenziale si potrebbe essere indotti a ritenere che il legislatore abbia giudicato irragionevole e non proporzionato²⁵² estendere la sanzione di cui all'art. 303

251 Ed infatti, come noto, l'accertamento della veridicità dei certificati di origine avviene necessariamente mediante i canali della cooperazione internazionale e delle indagini condotte *in loco* dalle Autorità estere (eventualmente svolte di concerto con organismi internazionali quali l'Olaf). Per un approfondimento si rinvia a CAVALLARO G., *La collaborazione fra Stati membri UE in materia di origine della merci*, in *Impresa* c.i., 2000, p. 54. L'unico caso di immediato riscontro potrebbe riguardare la falsificazione del timbro poiché la Commissione è tenuta a rendere disponibili i fac-simili delle impronte dei timbri usati dalle autorità doganali estere per il rilascio dei certificati (art. 97 *vices* Reg. n. 2454 del 1993 che ha sostituito il precedente art. 93 per effetto del Reg. n. 1063 del 2010 in vigore fino al 1° gennaio 2011). Simile previsione è tendenzialmente contenuta anche negli "Accordi bilaterali".

252 Va ricordato che in materia doganale il legislatore nazionale (cui spetta in via esclusiva il compito di istituire le sanzioni volte a punire i comportamenti lesivi degli interessi della Comunità) deve avere riguardo ai principi di effettività, dissuasività e proporzionalità. Sul punto vd. Part. 21 Reg. n. 450 del 2008 (disposizione non ancora applicabile), a mente del quale il legislatore comunitario ha stabilito, recependo i criteri già cristallizzati nell'ordinamento comunitario, che "*Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale comunitaria. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive*". In giurisprudenza, vd. C.G.C.E., 16 dicembre 1992, C-210/91; C.G.C.E., 26 ottobre 1995, C-36/94.

TULD anche agli importatori che abbiano indebitamente fruito dell'agevolazione in parola – e che, conseguentemente, abbiano corrisposto dazi minori rispetto a quelli dovuti – per il solo fatto di non essersi avveduti della falsità o inesattezza del certificato di origine presentato in Dogana o di quanto rappresentato dall'esportatore.

In particolare, il legislatore potrebbe aver preso atto della circostanza che – alla luce delle peculiarità evidenziate in precedenza – il comportamento dell'importatore che abbia dichiarato un'origine infedele sia meno grave del comportamento dell'importatore che abbia dichiarato quantità, qualità o valore diversi rispetto a quelli reali. E, conseguentemente, in applicazione del criterio guida della proporzionalità, non abbia esteso alla prima fattispecie citata la sanzione prevista per le seconde (ferma restando, in ogni caso, l'eventuale applicazione delle sanzioni penali previste in materia in caso di comportamenti che ne integrino i relativi presupposti).

6. Buona fede, diligenza e tutela dell'affidamento quali (sistematiche) cause di disapplicazione delle sanzioni.

Da quanto sin qui osservato si può trarre un ulteriore ordine di considerazioni.

Ammesso e non concesso che gli ostacoli di ordine testuale e sistematico in precedenza illustrati si possano ritenere superabili e che, quindi, l'art. 303 TULD si possa considerare applicabile anche alla fattispecie dell'infedele dichiarazione dell'origine, si dovrebbe riconoscere che tale sanzione non potrebbe comunque essere comminata in diversi casi.

Innanzitutto, come noto, anche in materia di sanzioni amministrative doganali vige il principio di colpevolezza²⁵³, in base al quale “*ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*”²⁵⁴.

Di conseguenza, un soggetto che abbia violato una norma tributaria senza che sia possibile imputargli un addebito nemmeno a titolo di colpa²⁵⁵ non potrà essere destinatario di alcuna sanzione.

Ciò posto, anche alla luce di quanto evidenziato nel paragrafo precedente, si ritiene che le peculiarità che caratterizzano le importazioni di merci di origine preferenziale possano incidere significativamente sulla sanzionabilità di chi dichiari infedelmente l'origine dei beni importati fino ad escludere, in buona parte dei casi, l'addebito di sanzioni.

²⁵³ Il D.Lgs. n. 472 del 1997, infatti, trova applicazione anche nel caso delle sanzioni amministrative doganali.

²⁵⁴ Così recita l'art. 5, D.Lgs. 472 del 1997.

²⁵⁵ Quanto alla definizione di colpa, anche nel caso di sanzioni amministrative tributarie, si deve avere riguardo alle previsioni di cui all'art. 43 c.p. Così, BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, Il Fisco, 1999, p. 11354; LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, 2002, Milano, p. 96.

A tal proposito, si deve segnalare la posizione di parte della dottrina e della giurisprudenza di merito che è pervenuta persino alla conclusione secondo cui – in caso di infedele dichiarazione dell'origine – non potrebbero essere mai ravvisabile in capo all'importatore quella “coscienza” e “volontarietà” necessarie per comminare una sanzione in capo all'importatore che abbia dichiarato infedelmente l'origine delle merci. Ciò in quanto, da un lato, l'origine delle merci non è un elemento che possa essere verificato al momento dell'importazione e, dall'altro lato, è eccessivo pretendere che l'importatore si “sostituisca” agli organi preposti alla indagini nel controllo dei certificati stessi²⁵⁶. Sicché, laddove l'importatore abbia formalmente rispettato il dettato normativo e ottenuto l'agevolazione daziaria esibendo a tal fine un certificato di origine, nulla potrebbe essergli addebitato.

Benché tale posizione sembri peccare di apriorismo²⁵⁷, vero è che, nel valutare la sussistenza dell'elemento soggettivo, si dovrà tenere conto delle citate peculiarità che caratterizzano le importazioni di merci aventi origine preferenziale e che possono rendere difficile qualificare il comportamento dell'importatore come “cosciente” e “volontario”²⁵⁸.

Ora, secondo l'Agenzia delle Dogane, l'importatore che abbia indebitamente goduto di una agevolazione all'importazione sulla base di un certificato falso o inesatto sarebbe colpevole di aver commesso un'imprudenza nella gestione dell'importazione. Egli, infatti, non si sarebbe avveduto dell'infedeltà del dato dichiarato, avendo fatto incautamente affidamento rispetto a quanto rappresentato dall'esportatore a mezzo del certificato di origine (o agli altri elementi rappresentati dall'esportatore).

Ma tale comportamento omissivo che l'amministrazione ritiene sanzionabile, a seconda dei casi, potrebbe essere imputabile alle oggettive difficoltà di svolgere verifiche in ordine all'effettiva origine delle merci oppure all'affidamento riposto verso un certificato di origine rilasciato (o apparentemente rilasciato) dall'Autorità estera.

²⁵⁶MARINELLI E., *Non costituisce violazione doganale la inesatta dichiarazione sull'origine delle merci importate: non va comminata la sanzione amministrativa ex art. 303, comma 3, del testo unico della legge doganale*, in Fisco, 2005, p. 1305, ritiene che non essendo l'origine appurabile dall'importatore al momento della importazione e non esistendo (né potendo ragionevolmente esistere) norme che impongano all'importatore di munirsi di una prova in tal senso (diversa dal certificato), non dovrebbe potersi mai ravvisarsi in capo all'importatore quella coscienza e consapevolezza di dichiarare indebitamente l'elemento origine necessaria ad integrare l'elemento soggettivo della colpa richiesto dalla norma. Alla stessa conclusione giunge FONTANA V., *Tull – articolo 303 terzo comma: inapplicabilità della sanzione pecuniaria quando la contestazione riguarda l'origine delle merci*, in il Doganalista, 2007, n. 3, p. 19. Così, Trib. Milano, 17 maggio 2004, n. 6233; similmente, C.T.P. di Napoli, 30 aprile 2010, n. 203.

²⁵⁷ In taluni casi, infatti, l'importatore potrebbe essere ragionevolmente in grado di individuare l'origine della merce importata o comunque riconoscere la inattendibilità del dato dichiarato. Si pensi, ad esempio, al caso in cui la tipologia di bene importato sia palesemente incompatibile con l'origine dichiarata oppure l'esportatore sia un soggetto fortemente legato all'importatore (es. società controllata).

²⁵⁸ Sul delicato tema della colpa in ambito tributario, tra i molti lavori in materia, vd. DEL FEDERICO L., *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in A.A.V.V. a cura di TABEL G. e TESAURO F., Torino, 2000, p. 17 (secondo cui “la colpa può sussistere ove l'agente abbia violato un precetto pur avendo avuto l'astratta possibilità di osservarlo”); LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, 2002, Milano, p. 96 (che ritiene che “la contrarietà oggettiva del comportamento al precetto tributario, astrattamente verificabile” sia sufficiente a manifestare la sussistenza della colpa).

Bisognerà, cioè, verificare se il comportamento tenuto dall'importatore sia stato caratterizzato da buona fede²⁵⁹ e diligenza²⁶⁰.

L'accertamento della sussistenza di tale situazione dovrà essere effettuato caso per caso, in considerazione delle caratteristiche dell'operazione, delle concrete possibilità di verifica esperibili dell'importatore, della necessità di svolgerne ulteriori data la "pericolosità" dell'importazione e, in particolare, del grado di difficoltà di individuazione dell'origine delle merci importate, nonché del comportamento concretamente tenuto.

A tal fine, tra le altre cose, assumeranno rilevanza l'esperienza dell'operatore, il suo comportamento con riferimento allo specifico affare, la tipologia di bene importato, i rapporti tra l'importatore e l'esportatore o l'eventuale presenza di intermediari, il Paese dal quale origina il bene, l'eventuale segnalazione di rischi nei rapporti commerciali con il Paese di origine mediante avviso pubblicato nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee, la presenza di specifica documentazione (documenti sanitari, di trasporto, ecc.), nonché l'avvenuta richiesta di riscontro sulla conformità del timbro apposto sul certificato rispetto ai fac-simili depositati presso la Dogana (*ex art. 97 vicies* Reg. n. 2454 del 1993).

In secondo luogo, la non irrogabilità delle sanzioni amministrative a carico dell'importatore, in taluni casi, potrebbe essere ottenuta invocando il principio dell'affidamento.

Ciò, in particolare, in tutti quei casi in cui l'importatore abbia dichiarato l'origine preferenziale facendo – per l'appunto – affidamento sul dato attestato da un certificato di origine "inesatto" (ovverosia un certificato di origine autentico, poiché effettivamente rilasciato dalla competente Autorità del Paese estero, ma che attesta erroneamente l'origine delle merci cui si riferisce).

La tutela dell'affidamento, infatti, potrebbe essere invocata anche per comportamenti – quali quelli testé descritti – che si sono basati su atti emessi da Autorità diverse rispetto all'amministrazione finanziaria nazionale, ma alle quali l'Unione Europea ha conferito un ruolo attivo nella gestione del regime preferenziale.

²⁵⁹ La buona fede viene fatta coincidere con la convinzione di aver agito in conformità al diritto; con l'ignoranza di aver leso un altrui diritto; e come affidamento in una situazione giuridica apparente, difforme da quella reale (in questi termini BESSONE M. - D'ANGELO A., *Buona fede*, in Enciclopedia giuridica, V, Roma, 1988, p. 1 ss.).

²⁶⁰ Quanto alla valutazione del comportamento tenuto dal contribuente in ordine alla configurabilità dello stesso quale diligente si condivide la posizione di BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, Il Fisco, 1999, p. 11354 il quale rileva che, nel valutare la diligenza in ambito tributario, "la regola di giudizio non può essere quella schiettamente civilistica ove, per sottrarsi alle conseguenze dell'inadempimento, è indispensabile fornire la prova di aver fatto tutto il possibile per evitare il danno. Per non incorrere nella sanzione tributaria, è sufficiente invece dimostrare di aver tenuto un comportamento diligente". Tuttavia, si segnala la posizione della giurisprudenza che sembra, invece, propendere per una valutazione della diligenza conforme a canoni civilistici. Vd., da ultimo, la sentenza della Corte Cass., 30 ottobre 2009, n. 23019, che ha evidenziato che "in tema di sanzioni amministrative, la buona fede rileva come causa di esclusione della responsabilità amministrativa quando sussistono elementi positivi idonei ad ingenerare nell'autore della violazione il convincimento della liceità della sua condotta e quando l'autore medesimo abbia fatto tutto quanto possibile per conformarsi al precetto di legge, onde nessun rimprovero possa essergli mosso, neppure sotto il profilo della negligenza omissiva".

Non sembra, infatti, corretto sanzionare (proprio perché contrario al principio della tutela dell'affidamento) l'importatore che abbia confidato nella correttezza del dato rappresentato dall'Autorità estera e successivamente rivelatosi falso.

Del resto, le procedure previste per il rilascio dei certificati di origine danno ampia facoltà alle Autorità designate di appurare l'effettiva sussistenza dei presupposti per dichiarare di "origine" le merci esportande²⁶¹.

Conseguentemente, sembra ragionevole non sanzionare l'importatore che, nel dichiarare l'origine delle merci importate, si sia attenuto a quanto certificato dalle citate Autorità²⁶².

Una simile regola – sebbene non agevolmente desumibile dal testo dell'art. 10 dello Statuto, che fa riferimento agli atti «dell'amministrazione finanziaria»²⁶³ – opera già con riferimento ad istituti quali gli interpelli doganali in materia di origine e classificazione delle merci, per i quali è previsto che le risposte agli interpelli forniti da Dogane diverse da quella nazionale siano vincolanti nei confronti di tutti gli operatori.

Tant'è che il Giudice comunitario ha affermato chiaramente che *“qualsiasi Autorità, la quale, nell'ambito delle sue competenze, fornisce elementi rilevanti per la riscossione dei dazi doganali ed è quindi idonea a suscitare il legittimo affidamento del debitore”* (C.G.C.E., 27 giugno 1991, causa C-348/89).

7. Considerazioni conclusive.

In conclusione, si ribadisce come l'applicabilità dell'art. 303 TULD al caso dell'infedele dichiarazione dell'origine sia quantomeno discutibile.

Sebbene siano comprensibili le motivazioni sottese alla posizione dell'Agenzia delle Dogane, la formulazione della norma e la sua evoluzione storica inducono a ritenere difficilmente superabile in principio di tassatività della fattispecie sanzionatorie.

Ad ogni buon conto, quand'anche si ritenesse legittima l'applicazione dell'art. 303 Tuld all'infedele dichiarazione dell'origine, tale sanzione non potrebbe comunque essere applicata in tutti i casi (assai frequenti per le ragioni illustrate in precedenza) in cui l'importatore possa invocare la buona fede o la tutela dell'affidamento.

²⁶¹ Vd. art. 83 e 110 Reg. n. 2454 del 1993.

²⁶² Parimenti, la tutela dell'affidamento dovrebbe operare quale causa esimente anche in relazione a casi di importazioni effettuate mediante "certificati di origine" contraffatti, laddove le Autorità estere si siano rese responsabili della gestione negligente del regime preferenziale. A tal proposito, si segnala che la Corte di Giustizia ha ravvisato una fattispecie meritevole di tutela laddove *“la Commissione ... ometta di attivare gli appropriati strumenti di verifica e controllo attribuiti dalla disciplina pattizia disattendendo i propri obblighi”* (sent. 25 luglio 2008, C-204-07). In questo caso, la Commissione si era resa responsabile della omessa comunicazione dei *fac-simili* dei timbri utilizzati per la vidimazione dei certificati di origine delle Autorità del Paese estero, in violazione di quanto previsto dall'“Accordo bilaterale” in vigore.

²⁶³ Va comunque rilevato che la Corte di Cassazione, sottolineando la sua valenza di *regula iuris*, ha evidenziato l'attitudine del principio di tutela dell'affidamento ad essere applicato ben oltre i casi espressamente previsti dall'art. 10, co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente: così, Corte Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576; 6 ottobre 2006, n. 21513; 29 agosto 2007, n. 18218.

