

IPSOA

Guida operativa

eBook

# ILLECITI DOGANALI

Simone LA ROCCA



Wolters Kluwer

## QUESTO VOLUME È ANCHE ONLINE

Consultalo gratuitamente ne "La Mia Biblioteca", la prima biblioteca professionale in the cloud con le pubblicazioni di **CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA**. Grazie al suo evoluto sistema di ricerca puoi accedere ai tuoi scaffali virtuali e ritrovare tra i tuoi libri la soluzione che cerchi da PC, iPad o altri tablet. Ovunque tu sia.

Per conoscere le modalità di accesso al servizio e consultare il volume online collegati a **[www.lamiabiblioteca.com](http://www.lamiabiblioteca.com)** e clicca su "Richiedi la tua password".

La consultazione online viene offerta all'acquirente del presente volume a titolo completamente gratuito ed a fini promozionali del servizio "La Mia Biblioteca" e potrebbe essere soggetta a revoca da parte dell'Editore.

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2016 Wolters Kluwer Italia S.r.l Strada I, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

ISBN: '9788821756375

---

Il presente file può essere usato esclusivamente per finalità di carattere personale. I diritti di commercializzazione, traduzione, di memorizzazione elettronica, di adattamento e di riproduzione totale o parziale con qualsiasi mezzo sono riservati per tutti i Paesi.

La presente pubblicazione è protetta da sistemi di DRM. La manomissione dei DRM è vietata per legge e penalmente sanzionata.

---

L'elaborazione dei testi è curata con scrupolosa attenzione, l'editore declina tuttavia ogni responsabilità per eventuali errori o inesattezze.

## Presentazione

I manuali di diritto tributario descrivono approfonditamente le modalità di tassazione che caratterizzano il prelievo impositorio nei confronti dei contribuenti, cercando così di fornire una panoramica completa della legislazione attualmente in vigore.

Spesso, tuttavia, accade che il dato legislativo venga riportato in modo asettico, producendo non pochi dubbi per il contribuente.

Negli anni abbiamo assistito a un nuovo approccio alla materia tributaria, in ossequio al nuovo concetto della *tax compliance*.

Riflessi importanti di tale forma di sistema fiscale si hanno in ambito doganale, dove le economie dei vari Stati e i continui scambi commerciali fanno assumere un ruolo di primaria importanza alla genesi e al perfezionamento dell'obbligazione doganale.

Gli Istituti doganali, oltre a costituire il mezzo per garantire entrate tributarie alle casse dello Stato e dell'UE di non poco conto (risorse proprie, IVA e Accise), costituiscono lo strumento per promuovere lo sviluppo delle piccole e medie imprese motore trainante dell'economia nazionale.

Il nuovo approccio doganale europeo al mutato scenario internazionale, che registra una forte espansione degli scambi internazionali, con conseguente necessità di bilanciare con sempre maggiore puntualità l'esigenza di garantire la fluidità delle transazioni lecite e quella di prevenire e contrastare quelle illecite, ha portato a profonde modifiche del contesto giuridico di riferimento.

La politica doganale non ha più la funzione di proteggere con i dazi il mercato e il reddito nazionale, bensì quella di aprire all'economia di mercato dove i beni vengono prodotti e acquistati in tutto il mondo per essere venduti sui mercati interni e di altri Paesi.

La nuova regolamentazione dell'Unione Europea è, infatti, fortemente improntata a razionalizzare le procedure e i regimi doganali, anche mediante la loro informatizzazione, e a incrementare la sicurezza dei traffici commerciali, anche attraverso un diverso approccio con gli operatori e mediante nuove strategie di controllo.

Il presente lavoro si propone, quindi, l'obiettivo di fornire indicazioni utili agli operatori del settore in relazione agli aspetti doganali degli scambi con l'estero e alle insidie patologiche che in tali scambi si possono celare.

Sulla base delle riflessioni fatte poc'anzi, la trattazione si apre con una breve analisi dell'evoluzione della normativa doganale e della costante telematizzazione e informatizzazione delle procedure doganali.

È necessario, infatti, sottolineare che negli ultimi anni sono stati introdotti alcuni importanti strumenti di semplificazione del rapporto doganale, che sono principalmente collegati all'informatizzazione delle procedure e a un nuovo sistema selettivo e automatizzato dei controlli mediante il quale viene resa possibile la discriminazione dei flussi di esportazione e importazione in base al grado di rischio ad essi associato.

A seguire, si fornisce una panoramica sui tributi doganali e sulla loro evoluzione, una disamina delle criticità associate allo scambio con gli altri Paesi e, in particolare, delle frodi messe in atto e dei controlli delle Autorità per prevenirle e combatterle. Le principali iniziative adottate negli ultimi anni a livello comunitario, e declinate operativamente a livello nazionale, hanno l'obiettivo di lungo termine di facilitare il commercio internazionale legittimo, andando a colpire in maniera selettiva le operazioni che presentano profili di rischio.

Infine, si esaminano le garanzie a tutela del contribuente nel settore doganale dovute all'evoluzione giurisprudenziale del contraddittorio, dell'istituto dell'interpello nonché la codificazione dell'abuso del diritto.

In tal senso, non sono stati trascurati argomenti di profilo più pratico quali la pianificazione dei costi, l'analisi dei rischi di eventuali patologie nonché la difesa giurisdizionale del contribuente che si trova a operare in ambito doganale.

In questo moderno quadro normativo e giurisprudenziale, la funzione dell'Amministrazione doganale, in un periodo di crisi, assume oggi più che mai un ruolo di notevole importanza.

Da un lato, gli Organi di controllo proseguono una determinante lotta al traffico di stupefacenti, di valuta e di opere d'arte, di prodotti contraffatti, di armi, di animali in via d'estinzione, di rifiuti tossici e nocivi, di

materiale radioattivo, azione che ormai si è integrata con l'impegno tradizionale contro il contrabbando.

Dall'altro lato, le predette Istituzioni sono diventate strumento integrante della realizzazione di una vera e propria *compliance* fiscale disegnata dal legislatore dei nostri giorni, in particolare a seguito della c.d. "*riforma fiscale*", di cui alla Legge delega 11 aprile 2014, n. 23 e i successivi Decreti legislativi delegati emanati nel 2015.

## CAPITOLO 1

### NORMATIVA DELL'UNIONE EUROPEA E NAZIONALE NEL SETTORE DOGANALE

#### 1.1 Le disposizioni normative di riferimento

Le funzioni degli Uffici doganali si sono col tempo arricchite di nuove e più delicate missioni che per conto dell'Unione Europea (UE) e del nostro Paese si sono affiancate al tradizionale lavoro di applicazione della Tariffa doganale negli scambi con i Paesi terzi.

A far data dal 1° maggio 2016, trova completa applicazione il Regolamento UE n. 952/2013, del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 che istituisce il nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU), in sostituzione del Codice Doganale Comunitario (CDC), approvato con Regolamento CEE n. 2913/1992, del 12 ottobre 1992.

Di seguito vengono illustrate le principali novità<sup>1</sup> introdotte dal citato Codice Doganale dell'Unione<sup>2</sup>:

---

<sup>1</sup> Lo spirito che impronta il nuovo Codice Doganale dell'Unione è quello di facilitare ulteriormente i traffici leciti e di ridurre gli ostacoli al commercio tra l'Unione e il resto del mondo mediante l'adozione di regimi e procedure doganali semplici, rapidi e uniformi. In effetti, il Codice in argomento è in parte già in vigore dal 30 ottobre 2013. L'art. 288 del Regolamento stesso, nell'individuare le disposizioni applicabili da tale data, dispone l'attuazione delle restanti a decorrere dal 1° maggio 2016, data dalla quale sono formalmente abrogati una serie di altri Regolamenti, espressamente individuati nella circolare n. 8/D dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli del 19 aprile 2016. Il contesto giuridico indicato è integrato dalla Decisione di esecuzione della Commissione UE dell'11 aprile 2016, n. 578, che stabilisce il programma di lavoro a norma dell'art. 280, paragrafo 1, del CDU, relativo allo sviluppo e all'utilizzazione dei sistemi elettronici per lo scambio di informazioni tra le Autorità doganali e con la Commissione e per l'archiviazione di tali informazioni. In particolare, il programma di lavoro contiene un elenco dei sistemi elettronici elaborati e sviluppati dagli Stati membri (*"i sistemi nazionali"*) o da questi in collaborazione con la Commissione (*"i sistemi transeuropei"*), affinché il Codice diventi pienamente applicabile e ne identifica la relativa base giuridica, le principali tappe e le eventuali date per avviare le operazioni. Quelle indicate come *"date iniziali previste per l'utilizzazione"*, dovrebbero essere le prime date a partire dalle quali gli Stati membri possono avvalersi dei nuovi si-

(segue)

- **Digitalizzazione degli scambi informativi tra le Autorità doganali e tra quest'ultime e gli operatori economici.**

In particolare, il CDU stabilisce che tutti gli scambi di informazioni, ivi comprese le dichiarazioni, le richieste o le decisioni tra Autorità doganali nonché tra queste e gli operatori economici e l'archiviazione di tali informazioni devono essere effettuate mediante procedimenti informatici.

- **Ridefinizione dei regimi doganali, ridotti a tre:**

- immissione in libera pratica (artt. 201-209 CDU), in ordine alla quale non si segnalano novità di rilievo rispetto alla normativa recata dal Codice Doganale Comunitario e dalle relative disposizioni di attuazione previste dal Regolamento di attuazione del Codice Doganale Comunitario (di seguito DAC) - Reg. CEE n. 2454/1993, abrogate con il Reg. UE n. 2016/481 della Commissione Europea a far data dal 1° aprile 2016;
- esportazione (artt. 263-277 CDU), con alcune novità in merito alle modalità di perfezionamento delle operazioni in questione. In particolare, alla luce del rinnovato quadro normativo, quando le merci, dopo essere state svincolate per l'esportazione, vengono vincolate al regime di transito per il loro trasporto fuori dal territorio doganale dell'Unione, l'Ufficio doganale di uscita è l'Ufficio di partenza del transito;
- regimi speciali (artt. 210-225 CDU), costituiti dai regimi di:
  - a) transito (artt. 226-236 CDU), in relazione al quale sono state:

---

stemi elettronici. Quelle, invece, definite come *"date finali previste per l'utilizzazione"* dovrebbero costituire il termine ultimo entro il quale tutti gli Stati membri e tutti gli operatori economici iniziano a usare i sistemi elettronici nuovi o aggiornati, conformemente a quanto previsto dal Codice. Allo stato, il termine ultimo entro cui rendere operativi i sistemi elettronici è previsto per ottobre 2020.

<sup>2</sup> Circolare n. 138404 del 2 maggio 2016 del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni nonché circolare n. 8/D del 19 aprile 2016 dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli, scheda riepilogativa del quadro normativo di riferimento redatta dalla citata Agenzia e istruzioni operative impartite dalla medesima Agenzia ai propri Uffici, con foglio n. 45898 del 19 aprile 2016.

- 1) eliminate le procedure semplificate per il trasporto di merci per ferrovia, via aerea, via mare e mediante condutture;
  - 2) confermate le semplificazioni (art. 233, par. 4, lett. a) e b), CDU) per quanto riguarda:
    - lo *status* di speditore autorizzato;
    - la qualifica di destinatario autorizzato, il cui *status* è riconosciuto alla condizione che i luoghi presso cui vengano ricevute le merci siano strutture di deposito per la custodia temporanea (per le quali è necessario ottenere apposita autorizzazione ai sensi degli artt. 144, 147 e 148 del CDU) o altri luoghi designati o approvati dalle Autorità doganali (in questo caso le merci devono essere dichiarate per un regime doganale il giorno successivo alla loro presentazione);
    - l'uso di sigilli di modello particolare che devono essere conformi alle caratteristiche e alle specifiche tecniche riportate all'art. 301 del Reg. CE 24 novembre 2015, n. 2447<sup>3</sup>;
  - 3) previste nuove semplificazioni relative all'uso di una dichiarazione in dogana con dati ridotti per i trasporti ferroviari, aerei e marittimi (art. 233, par. 4, lett. d) CDU), e all'uso di un documento di trasporto elettronico come dichiarazione di transito in dogana per i trasporti di merci per via aerea o marittima (art. 233, par. 4, lett. e) CDU);
- b) deposito (artt. 237-242 CDU), che viene ora a differenziarsi nelle seguenti tipologie:
- 1) depositi doganali pubblici<sup>4</sup>, ulteriormente distinti in:
    - depositi di tipo I, in cui la responsabilità di garantire che le merci non siano sottratte alla vigilanza doganale ricade sia sul titolare dell'autorizzazione che sul titolare del regime;

---

<sup>3</sup> Recante modalità di applicazione di talune disposizioni del Reg. UE n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce il Codice Doganale dell'Unione.

<sup>4</sup> I depositi doganali pubblici sono strutture utilizzabili da qualsiasi persona per lo stoccaggio delle merci.



- depositi di tipo II, nei quali la responsabilità ricade solo sul titolare del regime;
- depositi di tipo III, gestiti direttamente dall'Autorità doganale;

2) depositi doganali privati<sup>5</sup>, che ricomprendono gli *ex* depositi doganali di tipo C, D ed E.

Inoltre, il rilascio dell'autorizzazione per la gestione di strutture per il deposito doganale delle merci è ora necessariamente subordinato alla prestazione di una garanzia;

c) uso particolare, che comprende:

1) l'ammissione temporanea (artt. 250-253 CDU) sul territorio dell'Unione, per un periodo che può ora protrarsi, in casi eccezionali, appositamente autorizzati dall'Autorità doganale (art. 251 CDU), fino a 10 anni;

2) l'uso finale<sup>6</sup> (art. 254 CDU), che consente alle merci di essere immesse in libera pratica in esenzione dal dazio o a dazio ridotto a causa del loro uso particolare;

d) perfezionamento, che comprende:

1) il perfezionamento attivo<sup>7</sup> (artt. 255-258 CDU), che ha subito sostanziali modifiche rispetto alla previgente normativa. In particolare:

- viene ad assorbire il regime di trasformazione sotto controllo doganale di cui agli artt. 130 s. Reg. CEE n. 2913/1992;

---

<sup>5</sup> I depositi doganali privati possono essere utilizzati solo dal titolare dell'autorizzazione e le merci stoccate possono anche non essere di proprietà di quest'ultimo.

<sup>6</sup> Subordinato anch'esso alla prestazione di idonea garanzia sulle merci vincolate al regime per le quali può sorgere un'obbligazione doganale.

<sup>7</sup> Anche per il regime di perfezionamento attivo, in applicazione dell'art. 211, par. 3, del CDU, è stato previsto l'obbligo di prestazione della garanzia per le merci vincolate al regime per le quali può sorgere un'obbligazione doganale; non sorge pertanto tale obbligo in caso di perfezionamento attivo con esportazione anticipata (modalità EX/IM).

- potrà essere effettuato solamente col sistema della sospensione<sup>8</sup> e non più con quello del rimborso<sup>9</sup> dei dazi doganali;
  - viene eliminato l'obbligo di riesportazione, per cui l'operatore potrà scegliere se riesportare i prodotti trasformati o riparati<sup>10</sup> o dichiararli per altro regime;
  - è ammessa, pertanto, l'importazione dei prodotti compensatori con l'applicazione dei dazi su questi ultimi (art. 85 CDU) o, in alternativa, sulle materie prime, in base alla classificazione tariffaria, al valore in dogana, al quantitativo, alla natura e all'origine delle merci vincolate al regime di perfezionamento attivo al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana (art. 86, par. 3, CDU);
  - non è più prevista l'applicazione degli interessi compensatori<sup>11</sup>;
- 2) il perfezionamento passivo (artt. 259-262 CDU), in relazione al quale è stata estesa la possibilità di utilizzare merci equivalenti, provenienti da Paesi terzi, in sostituzione delle merci unionali vincolate al medesimo regime speciale.

L'uso di merci equivalenti, che devono presentare lo stesso codice di nomenclatura combinata a otto cifre, la stessa qualità commerciale e le stesse caratteristiche tecniche delle merci che sostituiscono, è vietato:

---

<sup>8</sup> Il sistema in questione prevede la sospensione della riscossione dei dazi e dell'IVA all'importazione, finché non vengono esportati i prodotti compensatori.

<sup>9</sup> Il sistema del rimborso prevede il pagamento dei dazi all'importazione, che vengono poi rimborsati al momento dell'esportazione del prodotto finale (non è applicabile alle merci soggette a restrizioni quantitative, contingentamenti tariffari, restituzioni ad esportazione a prelievi agricoli).

<sup>10</sup> I prodotti trasformati o riparati vengono definiti "prodotti compensatori".

<sup>11</sup> Contrariamente a quanto era previsto dall'art. 519 del Reg. CEE 2 luglio 1993, n. 2454, ora abrogato, secondo cui, quando sorgeva un'obbligazione doganale relativa a prodotti compensatori o merci d'importazione nell'ambito del perfezionamento attivo o dell'ammissione temporanea, era dovuto un interesse compensativo sull'importo dei dazi all'importazione per il periodo considerato, ovvero dalla data del primo vincolo delle merci al regime fino alla data dell'immissione in libera pratica.

- se le merci vincolate al regime sarebbero soggette ad un dazio *antidumping*, compensativo, di salvaguardia o di carattere addizionale;
  - per i prodotti geneticamente modificati.
- **Revisione della disciplina della rappresentanza in dogana** (artt. 18-21 CDU), della quale parleremo ampiamente nei capitoli successivi.
  - **Rivisitazione dello *status* di operatore economico autorizzato** (artt. 38-41 CDU). Nel nuovo Codice doganale, la figura dell'operatore economico autorizzato (AEO) assume una posizione di maggiore rilievo rispetto alla precedente normativa<sup>12</sup> in quanto la possibilità di accedere ad una serie di benefici<sup>13</sup> e di semplificazioni<sup>14</sup> nelle procedure e nei procedimenti doganali è ora subordinata al possesso di tale autorizzazione. In particolare, a decorrere dal 1° maggio 2016, così come previsto dall'art. 38 del CDU, lo *status* di operatore economico autorizzato (AEO) non è più attestato mediante certificazione ma consta di due diversi tipi di autorizzazione, cumulabili fra loro, previste rispettivamente in materia:
    - 1) doganale (AEO *Customs*), che consente all'operatore economico autorizzato di beneficiare delle semplificazioni offerte dalla normativa doganale;
    - 2) di sicurezza (AEO *Security*), che conferisce al soggetto titolare il diritto di ottenere agevolazioni in ordine ai controlli doganali di sicurezza per le operazioni in entrata e uscita di merci dal territorio doganale.

---

<sup>12</sup> La figura dell'operatore economico autorizzato è stata introdotta nel sistema doganale comunitario dal Reg. CE n. 648/2005, con l'inserimento dell'art. 5-*bis* nel vecchio Codice Doganale Comunitario.

<sup>13</sup> Per quanto riguarda i controlli doganali, l'operatore economico autorizzato, ai sensi dell'art. 38, comma 6, CDU, beneficia di un trattamento favorevole rispetto agli altri operatori economici.

<sup>14</sup> Quali, ad esempio, lo sdoganamento centralizzato (179 CDU), l'autovalutazione (185 CDU) e l'iscrizione nelle scritture del dichiarante con l'esonero dall'obbligo di presentazione delle merci in dogana (182 CDU), la riduzione dell'importo della garanzia globale per le obbligazioni doganali che possono sorgere (89 CDU).

- **Nuove disposizioni in materia di posizione doganale delle merci** (artt. 153-157 CDU).

Il CDU conferma la presunzione di posizione doganale di merce unionale alle merci presenti nel territorio doganale dell'Unione Europea.

In casi specifici<sup>15</sup>, le merci unionali possono circolare senza essere soggette ad un regime doganale, da un punto all'altro del territorio doganale UE e temporaneamente fuori da tale territorio senza che muti la loro posizione doganale.

Tra i mezzi di prova della posizione doganale di merci unionali è previsto un nuovo strumento, denominato "manifesto doganale delle merci"<sup>16</sup> che verrà gestito, a partire dal 1° marzo 2019, attraverso un sistema elettronico unionale dedicato allo scambio e all'archiviazione delle informazioni relative alla prova della posizione doganale di merci unionali. La prova della posizione doganale di merci unionali, per le merci di valore non superiore a 15.000 euro, potrà essere fornita mediante l'esibizione della fattura o del documento di trasporto.

- **Modifica della disciplina in tema di dichiarazioni doganali** (artt. 162-167 CDU).

In attuazione del processo di digitalizzazione di tutte le procedure doganali, le dichiarazioni, sia quelle normali in dogana, di cui all'art. 162 CDU, sia quelle semplificate, previste dall'art. 166 CDU, dovranno essere presentate esclusivamente con modalità informatizzate<sup>17</sup>.

Di particolare rilievo, inoltre, è la disposizione di cui all'art. 163 CDU in forza della quale, a decorrere dal 1° maggio 2016, non è più prevista l'obbligatoria allegazione alla dichiarazione dei documenti di accompagnamento richiesti per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime per il quale vengono dichiarate le merci, essendo sufficiente il loro possesso da parte del dichiarante che dovrà fornirli

---

<sup>15</sup> Previsti dall'art. 119 del Reg. UE n. 2446 del 28 luglio 2015.

<sup>16</sup> Disciplinato dall'art. 206 del Reg. UE n. 2447 del 24 novembre 2015.

<sup>17</sup> Al fine di consentire alle Amministrazioni doganali di adeguare i propri sistemi informatici, è stato previsto un periodo transitorio dal 1° maggio 2016 al 31 dicembre 2020.

alle Autorità doganali solo se lo richiede la normativa unionale o in caso di controllo.

Da ultimo, si evidenzia che le autorizzazioni alla procedura semplificata di cui all'art. 76 del Reg. CEE n. 2913/1992 (CDC), in corso di validità alla data del 1° maggio 2016, sono automaticamente riferite alla procedura semplificata prevista dal richiamato art. 166 CDU e soggette al riesame entro il 1° maggio 2019.

- **Introduzione di rilevanti semplificazioni procedurali.**

Per quanto riguarda le procedure doganali, sono state introdotte rilevanti semplificazioni al fine di renderne più veloce e meno costoso l'espletamento. In tale ambito è da segnalare:

- 1) l'istituzione dello "sdoganamento centralizzato" (art. 179 CDU), che consentirà<sup>18</sup>, agli operatori economici autorizzati (AEO *Customs*), di sdoganare le merci con una procedura centralizzata.

Ai sensi dell'art. 179 CDU, infatti, le Autorità doganali possono autorizzare l'importatore a presentare, presso l'Ufficio doganale competente sul luogo in cui egli è stabilito, una dichiarazione doganale (dalla quale nascerà l'obbligo del pagamento dei diritti) relativa a merci presentate in dogana presso un altro Ufficio doganale sito nello stesso Stato o in un diverso Paese membro.

L'Ufficio doganale dove viene presentata la merce, denominato "Ufficio di presentazione", oltre ad applicare e riscuotere i tributi afferenti alla fiscalità interna, effettua i controlli di sicurezza e le attività di verifica della merce che gli vengono richieste dall'"Ufficio di controllo" ed eventuali altri controlli di iniziativa compresi i controlli relativi a divieti e restrizioni di carattere nazionale;

- 2) la presentazione della dichiarazione doganale (normale o semplificata) mediante "iscrizione nelle scritture del dichiarante" (art. 182 CDU). In tal caso le Autorità doganali possono, su richiesta,

---

<sup>18</sup> L'istituto dello sdoganamento centralizzato all'importazione e all'esportazione troverà piena applicazione solo quando verranno implementati i rispettivi sistemi unionali di cui all'allegato della decisione di esecuzione 2016/578/UE (previsti per il 1° ottobre 2020 all'*import* e per il 2 marzo 2020 all'*export*).

esonerare gli operatori dall'obbligo di presentazione delle merci in dogana, a condizione che:

- il dichiarante sia un operatore economico autorizzato (AEO *Customs*) per le semplificazioni doganali;
- la natura e il flusso delle merci interessate lo giustifichino e siano noti all'Autorità doganale;
- l'Ufficio doganale di controllo abbia accesso a tutte le informazioni che ritiene necessarie per consentirgli di esercitare, se necessario, il suo diritto di visitare le merci;
- al momento dell'iscrizione nelle scritture le merci non siano più soggette a divieti o restrizioni, salvo che sia altrimenti disposto nell'autorizzazione;

3) l'introduzione dell'istituto dell'"autovalutazione" (art. 185 CDU), in forza del quale, gli operatori "AEO *Customs*" possono essere autorizzati dalle Amministrazioni doganali ad espletare, in loro luogo, talune formalità doganali (ad esempio, determinazione dei dazi dovuti) nonché ad eseguire alcuni controlli sotto vigilanza doganale.

- **Previsione di principi per l'armonizzazione delle disposizioni sanzionatorie nazionali**, che esamineremo nei successivi paragrafi.
- **Modifica del termine di prescrizione dell'accertamento doganale**, che, in presenza di condotte penalmente rilevanti, è ora esteso, dall'art. 103, comma 2, CDU, *"a minimo cinque e a massimo dieci anni conformemente al diritto nazionale"*.

A seguito dell'entrata in vigore del Reg. UE n. 952/2013, pertanto, tra la data di compimento dell'atto penalmente rilevante, da cui sorga un'obbligazione doganale, e la notifica dell'atto di accertamento al debitore, potrà trascorrere un termine (decadenziale), che verrà concretamente determinato dal legislatore nazionale da un minimo di cinque a un massimo di dieci anni dall'operazione<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Alla luce della novella legislativa in commento, pertanto, non troverà più applicazione il disposto dell'art. 84 TULD che, secondo l'interpretazione giurisprudenziale formulata dalla Corte di cassazione con le sentenze nn. 20765 e 20766 dell'11 settembre (segue)

Nelle more dell'adozione del provvedimento di legge che recepisca sul piano interno tale previsione, modificando il dettato dell'art. 84 TULD, dal 1° maggio 2016, è applicabile<sup>20</sup> il termine minimo di cinque anni previsto dalla citato art. 103 CDU.

Va, inoltre, evidenziato che l'art. 2 del CDU ha riservato alla Commissione il potere di *“adottare atti delegati che specifichino le disposizioni della normativa doganale e le relative semplificazioni”*.

In ossequio a tale previsione, la Commissione ha emanato i seguenti provvedimenti attuativi del Codice Doganale dell'Unione:

- Regolamento delegato UE n. 2446, del 28 luglio 2015 (c.d. *Delegated Act*, DA), che disciplina aspetti di dettaglio degli istituti e delle procedure doganali introdotti dal Reg. UE n. 952/2013;
- Regolamento di esecuzione UE n. 2447, del 24 novembre 2015 (c.d. *Implementing Act*, IA), che stabilisce le modalità di applicazione di talune disposizioni del Reg. UE n. 952/2013;
- Regolamento delegato UE n. 341, del 17 dicembre 2015, che integra il Reg. UE n. 952/2013, introducendo norme transitorie per i casi in cui i sistemi elettronici delle Amministrazioni Doganali nazionali non siano ancora tecnicamente in grado di supportare alcune procedure telematiche previste del Codice doganale dell'Unione<sup>21</sup>.

Al fine di tutelare la fluidità degli scambi commerciali e non ledere i legittimi interessi degli operatori economici, è previsto un apposito regime transitorio<sup>22</sup> per garantire, anche dopo la data del 1° maggio 2016,

---

bre 2013, stabilisce l'illegittimità degli accertamenti doganali notificati al debitore oltre i tre anni dall'operazione qualora non sia stata trasmessa, nel medesimo termine triennale, la notizia di reato alla Procura della Repubblica.

<sup>20</sup> Come precisato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la circolare n. 8/D in data 19 aprile 2016.

<sup>21</sup> In particolare, le disposizioni del citato Reg. n. 341/2015 sono volte a consentire il corretto funzionamento degli istituti e delle procedure doganali nella fase di graduale transizione dai sistemi informatici esistenti a quelli previsti dal nuovo codice, mirando quindi a garantire la continuità dei flussi commerciali e gli opportuni controlli doganali durante il periodo di sviluppo, potenziamento e introduzione dei nuovi sistemi informatici.

<sup>22</sup> Art. 251 Reg. UE n. 2015/2446 rubricato *“Validità delle autorizzazioni già in vigore al 1° maggio 2016”*.

## Cap. 1 - Normativa dell'UE e nazionale nel settore doganale

---

la validità delle autorizzazioni rilasciate dalle Autorità doganali sulla base della previgente normativa di riferimento (Reg. n. 2913/92 e Reg. n. 2454/93).

Tale regime prevede, in particolare, che le autorizzazioni già in vigore alla data del 1° maggio 2016:

- se hanno un periodo di validità limitato, resteranno valide fino alla fine di tale periodo o, al più tardi, fino al 1° maggio 2019;
- se hanno un periodo di validità non limitato, devono essere riesaminate dalle Autorità doganali anteriormente al 1° maggio 2019<sup>23</sup>.

Tuttavia, per le autorizzazioni che rimangono valide dopo il 1° maggio 2016, le condizioni per la loro applicazione saranno quelle stabilite dalla nuova normativa di riferimento (Reg. n. 952/2013, Reg. n. 2015/2446 e Reg. n. 2015/2447), individuate da una apposita tavola di concordanza allegata al Reg. n. 2446/2015.

Al riguardo, con specifico riferimento alla procedura di domiciliazione<sup>24</sup>, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha precisato che, dal 1° maggio 2016, le attuali dichiarazioni di *import/export* in procedura domiciliata saranno automaticamente riquclassificate come "*dichiarazioni normali in dogana*" con merci presentate in "*altro luogo approvato dalle Autorità doganali*"<sup>25</sup>; quanto precede al fine di garantire agli operatori la possibilità di beneficiare delle medesime facilitazioni ad oggi disponibili (es. *sdoganamento in mare, Fast corridor*).

Infine, come già segnalato sono state abrogate dal Regolamento UE 2016/481 della Commissione Europea, a far data dal 1° aprile 2016, le Disposizioni di Applicazione del Codice Doganale Comunitario (DAC),

---

<sup>23</sup> Artt. 250 e 251, Reg. UE n. 2015/2446.

<sup>24</sup> Come evidenziato nel corpo della presente trattazione, il CDU non contempla gli istituti della dichiarazione incompleta e della procedura domiciliata, previsti dal Codice Doganale Comunitario, ma soltanto quello della dichiarazione semplificata.

<sup>25</sup> Ai sensi dell'art. 139 CDU "*Le merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione sono presentate in dogana immediatamente al loro arrivo all'Ufficio doganale designato o in altro luogo approvato dalle Autorità doganali o nella zona franca.*". Di conseguenza, gli spazi precedentemente autorizzati per l'espletamento della procedura domiciliata saranno automaticamente riconosciuti come altri luoghi approvati dalle autorità doganali per la presentazione delle merci.



emanate con Reg. CEE n. 2454/1993 della Commissione del 2 luglio 1993, che definivano i dettagli di funzionamento di tutti gli istituti basilari, mediante ben 915 articoli e 113 allegati di elenchi e modulistica.

Le principali norme circa l'organizzazione nazionale dei servizi doganali, le misure di vigilanza ed i poteri di controllo, le sanzioni penali ed amministrative irrogabili in caso di trasgressione sono, invece, previste dalle seguenti norme nazionali:

- il Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD) approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni;
- il D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, relativo al riordino degli istituti doganali e alla revisione delle procedure di accertamento e controllo;
- il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, contenente le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie sia per le imposte dirette, che per quelle indirette.

Particolare rilievo rivestono, altresì i Regolamenti approvati con:

- D.M. 11 dicembre 1992, n. 548, in merito alle procedure semplificate di accertamento doganale e alle modalità di autorizzazione dei soggetti interessati; in tema di controlli, all'art. 18, viene tra l'altro previsto che l'Ufficio doganale procede saltuariamente, con cadenza almeno annuale a controlli a campione delle scritture e della contabilità aziendale del soggetto autorizzato alla procedura semplificata e di quello per conto del quale l'operazione doganale è stata effettuata;
- D.M. 28 gennaio 1994, n. 254, relativo alle semplificazioni per l'entrata delle merci nel territorio doganale; le suddette semplificazioni, ai sensi dell'art. 4, non sono tuttavia ammesse per le operazioni doganali aventi a oggetto tabacchi lavorati, armi, munizioni, esplosivi, materiali di armamento, sostanze stupefacenti e psicotrope, prodotti radioattivi, perle fini, pietre e metalli preziosi, pelli da pellicceria e oggetti di antiquariato;
- D.M. 28 gennaio 1994, n. 255, concernente i programmi e le disposizioni di visita fisica delle merci nella fase dell'accertamento: tali norme riguardano la visita delle merci da parte dell'Ufficio doganale per il conferimento di una destinazione doganale nonché i pro-

grammi di visite obbligatorie e le modalità di controllo sulle merci oggetto di procedure semplificate di accertamento;

- D.M. 28 gennaio 1994, n. 256, contenente disposizioni sul servizio di riscontro e l'identificazione delle merci sottoposte ai vincoli doganali.

L'organizzazione centrale e periferica dell'allora Amministrazione delle dogane e delle imposte indirette era disciplinata dal D.Lgs. 26 aprile 1990, n. 105, cui si ricollegano i Decreti ministeriali datati 26 novembre 1991 e 6 ottobre 1995; a seguito del D.Lgs. n. 300/1999, si è proceduto a un'ampia riforma dell'organizzazione dell'Esecutivo a livello centrale e periferico, mediante la determinazione del numero dei Ministeri e una loro ristrutturazione, la trasformazione delle Prefetture in Uffici Territoriali del Governo e l'istituzione delle c.d. quattro "Agenzie fiscali"<sup>26</sup> (Entrate, Dogane, Demanio e Territorio), che godono di una elevata autonomia, anche economica, a fronte dell'accorpamento delle residue strutture ministeriali in un unico Dipartimento denominato "per le politiche fiscali". In tal senso, con il D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, Regolamento di organizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, è stato abrogato il predetto D.Lgs. n. 105/1990, ad eccezione di alcuni articoli<sup>27</sup>.

Da ultimo, l'organizzazione dell'Amministrazione delle dogane e delle imposte indirette è stata oggetto di nuova disciplina da parte del D.P.R. 30 gennaio 2008, n. 43, c.d. Regolamento di riorganizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

---

<sup>26</sup> Art. 57. "Istituzione delle agenzie fiscali": "Per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse svolte da altri Uffici del ministero sono istituite l'agenzia delle entrate, l'agenzia delle dogane, l'agenzia del territorio e l'agenzia del demanio, di seguito denominate agenzie fiscali. Alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia.

Le Regioni e gli enti locali possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti, regolando con autonome convenzioni le modalità di svolgimento dei compiti e gli obblighi che ne conseguono".

<sup>27</sup> Non sono stati oggetto di abrogazione: art. 20 "Programmi edilizi"; art. 25 "Addetti doganali presso le rappresentanze diplomatiche"; art. 35 "Istituzione di un compenso incentivante unico"; art. 36: "Criteri di erogazione del compenso incentivante unico"; art. 37 "Istituzione della indennità di istituto doganale"; art. 40 "Entrata in vigore".

## 1.2 I diritti doganali e i diritti di confine. L'IVA all'importazione

La nozione di diritto doganale è estremamente ampia e comprende, ai sensi dell'art. 34 del TULD, tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali, così che essa include ogni prestazione pecuniaria conseguente all'avverarsi di un fatto comunque rilevante per l'attività di dogana, ivi compresi i fatti che abbiano ad interessare le strutture organizzativo-amministrative della Pubblica amministrazione e per i quali il legislatore abbia previsto l'adempimento in dogana di una prestazione pecuniaria<sup>28</sup>.

I dazi doganali<sup>29</sup> o imposte doganali che ricadono sul debitore, sono tributi dovuti in relazione e all'atto del compimento di un'operazione doganale, avendo come unico presupposto il fatto dell'importazione o, se del caso, dell'esportazione delle merci dallo Stato<sup>30</sup>.

Essi sono regolati dalla normativa base contenuta nel D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, i cui istituti sono stati riordinati con revisione delle procedure di accertamento e di controllo dal D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, in attuazione di una serie di Direttive comunitarie intervenute in materia.

La definizione di *"diritti di confine"*, inclusi nell'ambito dei suddetti diritti doganali, viene normativamente mutuata dall'art. 34 del citato D.P.R. che annovera tra i suddetti diritti *"i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le*

---

<sup>28</sup> Fiorenza, *Dogana e tributi doganali*, in *Digesto discipline giuridiche. Sezione commerciale*, Vol. V, Milano, 1990, pag. 122.

<sup>29</sup> Risorse proprie della UE come disciplinato dalla Decisione 88/376/CEE, Euratom e dal Reg. Comunitario (CEE, Euratom) n. 1552/89, modificato dal Reg. CEE, Euratom n. 2729/94 e n. 1355/96. Tra le risorse proprie tradizionali si citano: dazi *ad valorem* e dazi specifici; dazi *antidumping*; dazi compensativi; dazi CECA; elementi agricoli.

<sup>30</sup> S. Armella, *"I dazi doganali"*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Uckmar, V., CEDAM, Padova, 2005, pag. 112; Fabio M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, IPSOA, 2011.

*sovraimposte di confine ed ogni altra imposta o sovraimposta di consumo a favore dello Stato”.*

I diritti di confine gravano esclusivamente sulle merci provenienti dagli Stati *extra*-UE e sono accertati e liquidati dagli Uffici finanziari dei singoli Stati sulla base di una tariffa doganale unificata a livello europeo che assicura un trattamento impositivo uniforme con trasferimento del gettito direttamente all'Unione, di essa costituendo “risorsa propria”.

Si tratta, di un gruppo di entrate con diverse caratteristiche ma con una matrice comune: sono prelevate all'atto delle operazioni doganali. Tra i diritti doganali assumono particolare rilievo:

- *i dazi*: la forma doganale per eccellenza; sono una risorsa propria dell'UE, sono riscossi da tutte le dogane esistenti nell'UE andando a confluire nel bilancio dell'UE;
- *l'IVA sul dazio*: percentuale applicata sull'aliquota daziaria, la quale, pur non essendo un diritto doganale vero e proprio, viene riscosso dalla dogana stessa e quindi si configura come tale. Sia dazi che IVA sul dazio affluiscono al bilancio comunitario;
- *l'IVA nazionale all'importazione*: ossia un gettito all'Erario statale nel momento in cui si importa la merce. Anche ove riscossa dalla dogana, al pari delle altre imposte indirette non costituisce risorsa propria dell'Unione Europea;
- *le altre imposte e sovraimposte di confine*: come ad esempio le accise. Queste ultime, così come l'IVA nazionale all'importazione, permangono invece nella disponibilità del singolo Stato.

Occorre focalizzare l'attenzione sul fatto che, a differenza dei dazi, l'IVA nazionale all'importazione non è una risorsa propria dell'Unione Europea. Su tutta l'IVA nazionale che ogni Stato membro incassa in un anno, solo una piccola percentuale verrà versata all'Unione Europea, ma non vi è alcuna attinenza tra tale percentuale e le importazioni. Infatti, l'IVA viene calcolata sul monte delle operazioni effettuate dal Paese membro, quindi anche sulle cessioni interne.

Ai sensi dell'art. 69 del D.P.R. n. 633/1972, la base imponibile su cui la Dogana calcola l'IVA è data dal valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato:

- dell'ammontare dei diritti doganali (dazi) dovuti esclusa ovviamente l'IVA;
- dell'ammontare delle spese d'oltro fino al luogo di destinazione all'interno dell'UE<sup>31</sup>.

L'IVA sulle importazioni dei beni è accertata, liquidata e riscossa dalla Dogana per ciascuna operazione, ad eccezione delle seguenti casistiche dove l'IVA viene applicata dall'importatore soggetto passivo d'imposta col meccanismo del *reverse charge*:

- importazioni di rottami e di altri materiali indicati dall'art. 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972;
- importazioni di materiale d'oro nonché dei prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi;
- perfezionamento passivo con IVA assolta con autofattura prima dello sdoganamento.

Nei primi due casi l'imposta è accertata e liquidata nella dichiarazione doganale ma è assolta dall'importatore soggetto passivo integrando con IVA la bolletta doganale di importazione e annotandola nel registro delle vendite e in quello degli acquisti con riferimento al mese di rilascio del documento stesso.

### **1.3 Elementi per applicare il trattamento daziario: l'accertamento doganale**

L'"obbligazione tributaria doganale", in sintesi, è una obbligazione pecuniaria, ed è conseguenza del rapporto giuridico doganale, cioè di quella relazione che viene ad instaurarsi tra l'Autorità Pubblica e chi detiene le merci, quando questi ponga in essere una determinata operazione doganale e/o una determinata azione o omissione cui la normativa riconduce la nascita della pretesa tributaria.

La nascita dell'obbligazione doganale genera il pagamento del tributo.

L'art. 56 del TULD, recita: *"Ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in Dogana"*.

---

<sup>31</sup> F. Delle Chiaie, F. Manca e M. Orsatti, *Adempimenti IVA e doganali nei rapporti con l'estero*, IPSOA, 2014, pag. 128.

La dichiarazione in Dogana è l'atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale ammesso, al quale sono collegati effetti giuridicamente rilevanti. Essa dà inizio a un procedimento amministrativo che serve ad instaurare tra le parti un rapporto giuridico che si qualifica in modo diverso secondo la destinazione doganale prescelta.

Ogni importo di dazi all'importazione e/o all'esportazione risultante da un'obbligazione doganale, deve essere calcolato dall'Autorità doganale<sup>32</sup> non appena disponga degli elementi necessari e da questa iscritto nei registri contabili o in qualsiasi altro supporto che ne faccia le veci.

Successivamente, l'Ufficio, limitatamente ai casi selezionati, procede all'esame della dichiarazione presentata e della relativa documentazione, allo scopo di accertare la qualità e la quantità, il valore e l'origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti<sup>33</sup>.

La visita delle merci avviene nei luoghi all'uopo stabiliti e nelle ore previste. L'Ufficio può inoltre procedere, ai fini dell'accertamento, alla visita totale o parziale delle merci, avvalendosi, se del caso, anche di analisi e/esame tecnico.

La visita totale o parziale viene eseguita dal funzionario appositamente delegato dal capo Ufficio delle visite, qualora questi non vi provveda direttamente, mediante la materiale ispezione della merce in contraddittorio con il proprietario o il suo rappresentante. Se dai controlli effettuati non emergono difformità rispetto alla dichiarazione, l'Ufficio provvede alla liquidazione dei diritti doganali, confermando o, in caso contrario, rettificando l'ammontare degli stessi indicati dal dichiarante e appone sulla dichiarazione la prescritta annotazione, che, corredata della firma e della data, assume la veste di bolletta doganale. In questo momento l'accertamento diviene definitivo<sup>34</sup>.

Il rappresentante doganale calcola il dazio sul valore dei beni acquistati a cui va aggiunto il nolo dal luogo di partenza fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale dell'UE (c.d. valore statistico).

---

<sup>32</sup> Art. 85 CDU.

<sup>33</sup> Giancane, *Diritto doganale nazionale e comunitario*, Laurus Robuffo, 2008, pag. 100.

<sup>34</sup> Art. 9 D.Lgs. n. 374/1990 e art. 59 TULD.

L'imponibile su cui calcolare l'IVA è, invece, costituito dal valore doganale dei beni più il costo del dazio e del nolo fino a destino.

Vediamo un esempio chiarificatore:

Calcolo del dazio	
Fattura della merce	7.322
Spese trasporto <i>extra</i> -UE	800
Imponibile dazio	8.122
Dazio 6%	487

Calcolo dell'IVA	
Fattura merce	7.322
Spese trasporto fino a destino	1.000 <sup>35</sup>
Dazio	487
Imponibile IVA	8.809
IVA 22%	1.938

In caso di utilizzo di condizioni di consegna che pongono in tutto o in parte il costo di trasporto in capo all'acquirente nazionale e al momento dell'importazione non è noto il costo del trasporto relativo alla tratta interna, la Dogana calcola l'IVA tenendo conto del costo del trasporto fino al confine (valore franco confine o valore statistico).

L'acquirente dovrà assolvere l'imposta sulla tratta interna del trasporto mediante emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 con IVA se il trasportatore è *extra*-UE, oppure con integrazione IVA della fattura ai sensi dell'art. 46 del D.L. n. 331/1993 se è UE.

---

<sup>35</sup> L'importo di 1.000 su cui viene calcolata l'IVA comprende il costo del trasporto fino a destino, mentre il dazio va calcolato solo sul costo di trasporto estero (nell'esempio 800).

Se al contrario, come nel caso sopra illustrato, l'IVA sulla tratta interna del trasporto è già stata assolta in Dogana l'acquirente deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 (nel caso di prestatore extracomunitario) oppure integrare la fattura (in caso di prestatore UE), in entrambi i casi non imponibile IVA ai sensi dell'art. 9, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

Dopo la liquidazione dei diritti doganali, l'Ufficio provvederà alla riscossione delle somme accertate e incontestate ovvero ne riceverà la corrispondente cauzione nell'ipotesi di differimento.

Il pagamento o il deposito cauzionale può essere eseguito in contanti per importi non superiori a euro 516,46, riferito a ciascuna dichiarazione o, in particolari circostanze e sempre previo consenso del capo della Dogana fino al limite massimo di euro 5.164,57<sup>36</sup>. Qualora l'operatore non si avvalga del pagamento per contanti e, com'è ovvio, per gli importi superiori il pagamento o il deposito dovrà eseguirsi mediante: accredito in conto corrente postale, vaglia cambiari o assegni bancari, bonifico bancario.

L'importo complessivo dovuto deve essere determinato tenendo conto dei tre parametri fondamentali per identificare la base imponibile e la relativa aliquota di imposta. Essi sono:

- **Classificazione:** al momento del passaggio dei confini comunitari viene riconosciuta la merce sulla quale grava la pretesa tributaria e risulta necessario procedere alla classificazione delle merci oggetto di scambio, per individuarne il corretto trattamento doganale; infatti, essendo utilizzati in ambito internazionale quasi esclusivamente dazi *ad valorem*, diventa essenziale la corretta qualificazione della merce secondo il codice tariffario più idoneo a rappresentarne la natura, in ragione dell'aliquota daziaria applicabile.

Al fine di identificare univocamente e correttamente la natura del prodotto dichiarato in dogana, si ricorre ad un metodo identificativo comune basato su di un codice numerico armonizzato di 8 cifre (una volta era di 6).

---

<sup>36</sup> Art. 77 TULD.



Attualmente esiste, invece, un “sistema armonizzato” che permette di identificare globalmente la qualità della merce a prescindere della eventuale dicitura in lingua madre da cui il prodotto esportato deriva e che costituisce la base della TARIC. Ad ogni codice è affiancata la relativa fiscalità daziaria (per lo più sotto forma di aliquota percentuale da applicare sul valore della merce da immettere in libera pratica, valore risultante dalla fattura di vendita).

Nella sessione plenaria del Consiglio di Cooperazione Doganale (CCD) del 14 giugno 1983, cui la Comunità ha aderito formalmente con Decisione del Consiglio del 7 aprile 1987, venne infatti istituito il Sistema Armonizzato (SA), che unifica, a livello mondiale, i sistemi di classificazione e codificazione delle merci che formano oggetto di scambi internazionali.

L'aggiornamento annuale della Nomenclatura Combinata e della Tariffa Doganale Comune (TDC) avviene con apposito Regolamento della Commissione Europea, solitamente entro il mese di ottobre, che modifica l'Allegato I del Reg. CEE n. 2658/1987.

La classificazione tariffaria delle merci consiste, quindi, nel determinare una delle sottovoci o ulteriori suddivisioni della nomenclatura combinata in cui le merci in questione devono essere classificate ai fini dell'applicazione dei dazi.

Ottenuto il Codice di Nomenclatura ritenuto più idoneo a rappresentare le proprietà caratteristiche del prodotto in osservazione, sarà necessario stabilire da quale Paese la merce sia stata generata e, quindi quale origine potrà essere dichiarata.

- Origine: l'esatta attribuzione di origine alle merci si rende necessaria sia per l'applicazione della Tariffa Doganale Comune che per l'attuazione della normativa *antidumping*<sup>37</sup>, per l'etichettatura delle

---

<sup>37</sup> Il *dumping*, secondo la definizione data dall'art. VI dell'Accordo multilaterale sugli scambi internazionali di merci del 1947, il c.d. GATT (*General Agreement on tariff and trade* - Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio, entrato in vigore il 1° gennaio 1948) consiste nell'introdurre sul mercato di un Paese prodotti di un altro Paese a un prezzo inferiore rispetto al valore ordinario, causando un pregiudizio considerevole alla produzione attuale dello Stato di importazione o ritardando notevolmente l'attuazione di una produzione nazionale. Per contrastare tale prassi commerciale illegittima sono state previste specifiche regole in ambito WTO (o OMC: *World* *(segue)*)

merci e per la determinazione delle restituzioni all'esportazione, qualora previste. Consente inoltre di poter leggere le disposizioni della tariffa anche in relazione ad ogni eventuale accordo preferenziale che possa condizionare l'entità dell'aliquota daziaria applicabile<sup>38</sup>.

L'origine<sup>39</sup> si costituisce come un elemento eventuale ai fini della quantificazione dei diritti doganali essendo quest'ultimo rilevante o meno a seconda delle circostanze.

Essa si distingue in:

- **Origine non preferenziale:** costituisce la regola ma, ad oggi, si predilige il riconoscimento di origini preferenziali. Consiste nell'inesistenza di accordi (o anche atti unilaterali) con cui l'UE riconosce un'agevolazione o un'esenzione totale della fiscalità all'importazione per alcune classi di prodotti. Rappresenta il principio generale negli scambi commerciali internazionali e caratterizza tutte le operazioni e i prodotti che vengono importati da Paesi con i quali l'Unione Europea non ha perfezionato specifici accordi tariffari.

Al fine di pervenire alla standardizzazione dei differenti sistemi in uso nei diversi Stati, la Convenzione internazionale sulla semplificazione ed armonizzazione delle procedure doganali del 15 maggio 1973 (Convenzione di Kyoto) ha stabilito i principi generali sull'origine non preferenziale, considerando sempre originarie di un Paese le merci ivi interamente ottenute, mentre quando la

---

*Trade Organization*), al fine di riequilibrare le situazioni commerciali lese. Infatti, a tutela delle imprese nazionali danneggiate l'art. VI dell'Accordo WTO concede a ciascuno Stato contraente la possibilità di riscuotere, su ogni prodotto importato in *dumping*, un dazio *antidumping*. Poiché la materia doganale è di competenza dell'Unione Europea, quest'ultima è legittimata all'istituzione di un dazio *antidumping*, grazie al Reg. CE 30 novembre 2009, n. 1255. Le imprese che si ritengono danneggiate devono dimostrare la coesistenza di tre elementi che giustificano l'applicazione di tale dazio, ossia l'esistenza del *dumping*, il pregiudizio e il nesso di causalità tra il primo e il secondo.

<sup>38</sup> Circolare n. 156685/2011 del Comando Generale della Guardia di Finanza - Ufficio Tutela Entrate.

<sup>39</sup> È disciplinata dagli artt. 59-67 del CDU.

merce di cui si deve stabilire l'origine è ottenuta con materiali di Paesi diversi, occorrono valutazioni più complesse.

- **Origine preferenziale:** presuppone accordi dell'UE con Paesi terzi o concessioni unilaterali applicabili nel contesto di relazioni commerciali tra due o più Stati sulla base di accordi di libero scambio o di altro tipo. È riconosciuta solo a merci "originarie" di un Paese.

È subordinata alla "regola del trasporto diretto". Pur costituendo un'eccezione, al giorno d'oggi è questa la regola che viene applicata, in quanto vi è la possibilità per molti Paesi terzi di introdurre proprie merci nell'UE con l'esclusione o la riduzione dell'applicazione dei dazi.

Vi possono essere degli interventi *ad hoc* e, al fine di ottenere beneficio, i prodotti originari del Paese terzo devono essere trasportati direttamente a destinazione, fatta eccezione per le operazioni di trasbordo connesse alla spedizione delle merci. Questa regola viene applicata al fine di evitare il determinarsi di frodi derivanti da manomissioni o sostituzioni dei beni. Il Reg. CE 18 novembre 2010, n. 1063, in vigore dal 1° gennaio 2011, ha previsto, nell'ambito del sistema delle preferenze generalizzate, la concessione di agevolazioni daziarie da parte dell'Unione Europea a determinati Paesi in via di sviluppo.

Il Paese di origine è quello in cui ha avuto luogo l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata, compiuta da una impresa attrezzata e che abbia come risultato un prodotto nuovo.

Per l'attribuzione dell'origine, quindi, non va presa in considerazione l'ultima fase produttiva in quanto può trattarsi di una mera fase di rifinitura o di perfezionamento. Si pensi, ad esempio, ad una azienda che acquista delle borse fabbricate in India e le commercializza in Europa apponendovi semplicemente l'etichetta.

Nel settore tessile, per proteggere l'industria europea, le importazioni di merci dichiarate come originarie di Paesi in via di sviluppo sono contingentate.

L'origine viene attestata per mezzo di certificati ai fini della riduzione o dell'esenzione di dazi commerciali. Appare opportuno sottolineare

che non è da sottovalutare il fenomeno della falsificazione di tali documenti.

Ad ogni modo, l'attestazione dell'origine al fine delle preferenze avviene tramite due diverse tipologie di moduli, detti "certificati di origine":

- per i Paesi che hanno specifici accordi preferenziali con la Unione Europea, la prova dell'origine della merce da tali Paesi viene fornita tramite il certificato **EUR 1**, rilasciato dall'Autorità individuata da ogni singolo Paese su richiesta dell'esportatore;
- per i Paesi che beneficiano delle Preferenze Generalizzate concesse dalla Unione Europea, in via unilaterale, la prova dell'origine della merce da tali Paesi viene fornita tramite il certificato **Form A**, rilasciato dall'Autorità individuata da ogni singolo Paese su richiesta dell'esportatore.

I certificati di origine EUR 1 e Form A sono controllati per mezzo della mutua assistenza amministrativa (la Dogana che riceve il bene chiede chiarimenti inerenti i certificati alla Dogana dalla quale il bene proviene).

Abbiamo due tipologie di controllo:

- I. per sondaggio: circa il 5% dei certificati esibiti all'Autorità doganale vengono destinati a tale tipologia di controllo;
  - II. in caso di dubbio: nel caso in cui si ritenga che il certificato sia materialmente falso (ad esempio qualora sorgano dei sospetti dall'attenta osservazione delle etichette o dei timbri apposti sul certificato) o nel caso in cui vi siano incertezze relative all'effettiva origine del bene.
- **Valore:** il valore delle merci deve essere determinato per l'applicazione della tariffa doganale comune. La legislazione comunitaria in materia è basata sull'accordo OMC (Organizzazione Mondiale del Commercio), che attua l'art. VII del GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), prevedendo, quale criterio per la determinazione del valore dei beni, quello del valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci presentate in dogana, sempre che non esistano restrizioni imposte al compratore, la vendi-

ta non sia subordinata a condizioni o il compratore e il venditore siano legati da rapporti che incidono sul valore della transazione<sup>40</sup>.

Nei casi in cui non sia possibile determinare il valore delle merci in Dogana utilizzando il criterio del "valore di transazione", si prevedono dei **sistemi alternativi**, costituiti dal:

- "valore di transazione di merci identiche" (bene della stessa marca);
- "valore di transazione di merci similari" (stesso bene ma marca diversa);
- "valore calcolato o ricostruito" (mediante la sommatoria delle materie prime e del tempo di lavorazione del bene);
- "valore dedotto";
- "valore determinato conformemente ai dati disponibili della Comunità" (si utilizzano informazioni fornite da altre Amministrazioni doganali le quali hanno già importato quel determinato prodotto).

In ogni caso si prescinde dalla valutazione degli elementi per la determinazione dell'importo dei dazi quando:

- sia stato istituito un dazio *antidumping* o un dazio di compensazione provvisorio;
- l'importo dei dazi dovuti a norma di legge sia superiore a quello determinato in base ad una informazione vincolante;
- le disposizioni adottate secondo la procedura del Comitato dispensino l'Autorità doganale dal contabilizzare importi di dazi inferiori ad un dato ammontare.

L'accertamento doganale diviene definitivo, ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, quando l'Ufficio doganale, effettuati i previsti controlli, "*appone sulla bolletta doganale apposita annotazione firmata e datata, e provvede alla liquidazione dei diritti doganali*".

---

<sup>40</sup> Circolare n. 156685/2011 del Comando Generale della Guardia di Finanza - Ufficio Tutela Entrate.

L'art. 48 del CDU dispone che ai fini dei controlli doganali, le Autorità doganali possono verificare l'esattezza e la completezza delle informazioni fornite:

- in una dichiarazione in dogana;
- in una dichiarazione per la custodia temporanea, in una dichiarazione sommaria di entrata, in una dichiarazione sommaria di uscita;
- in una dichiarazione di riesportazione; o
- in una notifica di riesportazione;
- nonché l'esistenza, l'autenticità, l'accuratezza e la validità di qualsiasi documento di accompagnamento e può esaminare la contabilità del dichiarante e altre scritture riguardanti le operazioni relative alle merci in questione o le precedenti e successive operazioni commerciali relative alle stesse merci dopo averle svincolate.

Le medesime Autorità possono procedere anche alla visita delle merci e/o al prelievo di campioni quando ne hanno ancora la possibilità.

### 1.4 La revisione dell'accertamento doganale

La revisione dell'accertamento interviene, invece, a seguito dello svincolo dei beni e consente all'Amministrazione doganale di verificare, *a posteriori*, la correttezza delle operazioni avvenute in dogana, nel caso in cui vengano riscontrate difformità con quanto dichiarato precedentemente dall'operatore.

Tale potere è disciplinato dall'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990 e, come visto nei precedenti paragrafi, si prescrive in tre anni dal momento in cui sorge l'obbligazione doganale.

Nel momento in cui l'Amministrazione doganale lo esercita, essa sta ponendo in essere un controllo sugli elementi contenuti nella c.d. "*bolletta doganale*", ovvero il documento con cui viene recepita la dichiarazione presentata in dogana dall'operatore e con la cui emissione, l'accertamento possa considerarsi definitivo.

Gli elementi suddetti, i quali consentono all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di applicare il procedimento di revisione dell'accertamento, sono distinti in due categorie<sup>41</sup>.

Da un lato troviamo quelli soggettivi, collegati al titolare dell'operazione e dall'altro quelli oggettivi, connessi alle merci oggetto dell'operazione, come quantità, qualità, valore od origine, i quali hanno comunque un riflesso sull'applicazione dei tributi.

Si deve anche trattare di nuovi elementi che possono essere acquisiti d'ufficio dall'Amministrazione, sulla base del controllo di documenti allegati dall'importatore o dei dati inerenti successive vendite delle stesse merci o che la stessa Amministrazione può recepire direttamente su iniziativa dell'operatore doganale (in questi casi, i dati devono essere inerenti ad inesattezze od omissioni nell'applicazione del regime doganale).

L'Ufficio doganale, ai fini della revisione dell'accertamento, può invitare gli operatori, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore a quindici giorni, a comparire di persona o a mezzo di rappresentante, ovvero a fornire, entro lo stesso termine, notizie e documenti, anche in copia fotostatica, inerenti le merci che hanno formato oggetto di operazioni doganali. Le notizie e i documenti possono essere richiesti anche ad altri soggetti pubblici o privati che risultano essere comunque intervenuti nell'operazione commerciale.

I funzionari doganali possono accedere, muniti di apposita autorizzazione del capo dell'Ufficio, nei luoghi adibiti all'esercizio di attività produttive e commerciali e negli altri luoghi ove devono essere custodite le scritture e la documentazione inerenti le merci oggetto di operazioni doganali, al fine di procedere alla eventuale ispezione di tali merci ed alla verifica della relativa documentazione.

In genere, la verifica che l'Amministrazione effettua in origine alla revisione dell'accertamento, è svolta con le stesse modalità riconosciute nell'ambito della disciplina IVA (art. 52, commi 4-10, D.P.R. n.

---

<sup>41</sup> Vedi il manuale procedurale per l'attività di revisione dell'accertamento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, circolare 10 marzo 2003, n. 13/D, sostituita con circolare 4 febbraio 2004, n. 3/D.

633/1972) e assume le sembianze della mera ricerca documentale fondata su dati relativi al luogo di produzione della merce, alle sue caratteristiche oggettive e funzionali o ai rapporti contrattuali inerenti il prodotto.

Altre volte, gli stessi dati possono essere forniti anche dall'Autorità giudiziaria, nell'ambito di procedimenti penali da cui emergano elementi rilevanti ai fini della determinazione dei dazi.

In ogni caso, l'intera procedura di revisione dell'accertamento si svolge in contraddittorio tra le parti, ma occorre specificare le differenze che intercorrono a seconda che l'*iter* sia stato avviato su iniziativa dell'operatore doganale o d'ufficio dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Nel primo caso, l'importatore può incentivare l'avvio dell'*iter* per finalità di carattere tributario, quali, ad esempio, la pretesa del rimborso di diritti accertati e già versati o l'interesse ad evitare di vedersi comminate delle sanzioni amministrative per aver indicato in maniera scorretta degli elementi alla base dell'accertamento divenuto definitivo, in dichiarazione (tali sanzioni non vengono applicate se lo stesso operatore richieda di sua sponte la revisione dell'accertamento, purché ricorrano tutti i presupposti valevoli per il c.d. ravvedimento operoso e quindi la violazione non sia stata constatata e non si sia dato avvio ad operazioni di accesso, ispezione e verifica).

In più, all'importatore non sono riconosciuti gli interessi di cui all'art. 86 TULD<sup>42</sup> se la richiesta di revisione sia stata presentata entro 90 giorni dalla data della bolletta doganale.

---

<sup>42</sup> Art. 86 TULD: "Per il ritardato pagamento dei diritti doganali e di tutti gli altri diritti e tributi che si riscuotono in dogana si applica l'interesse del tre per cento semestrale, commisurato all'importo dei diritti stessi. L'interesse si computa per semestri solari compiuti a partire dal semestre successivo a quello in cui il credito è divenuto esigibile. Sui diritti esigibili in dipendenza dell'immissione in consumo di merci temporaneamente importate od esportate l'interesse di cui al comma precedente non si applica relativamente ai periodi per i quali sono dovuti gli interessi previsti dalle particolari disposizioni in materia di temporanee importazioni ed esportazioni. L'interesse è dovuto indipendentemente dall'applicazione di soprattasse, pene pecuniarie, multe o ammende. L'interesse dovuto e non pagato è riscosso dal contabile doganale con la procedura coattiva prevista per i diritti doganali dall'art. 82."



Affinché l'istanza di revisione avanzata dall'operatore sia ammissibile, essa va presentata entro tre anni dalla data in cui l'accertamento sia divenuto definitivo e in essa devono emergere con chiarezza le inesattezze e gli errori eventualmente evidenziati.

Una volta verificata l'ammissibilità della richiesta, l'Ufficio preposto avvierà la fase istruttoria, la quale è differenziata a seconda che le rettifiche proposte riguardino elementi formali non incidenti sulla liquidazione dei diritti o ne inducano una riliquidazione<sup>43</sup>.

Nel primo caso, si verifica che la rettifica richiesta dall'operatore riguardi esclusivamente aspetti formali, si acquisisce a sistema la dichiarazione integrativa e si procede alla consegna, alla parte, della documentazione di propria competenza.

Nel secondo caso, invece, l'Ufficio si attiva immediatamente per valutare la sussistenza dei requisiti di ammissibilità di cui è corroborata la richiesta dell'operatore, esaminando la documentazione dallo stesso presentata (in mancanza di taluno di questi elementi, l'istanza di revisione verrà rigettata, così come si assisterà a rigetto qualora l'Ufficio non si pronuncerà entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza).

Qualora la verifica vada a buon fine, entro sette giorni, l'Ufficio appone sull'istanza stessa una specifica annotazione di validazione ed esamina il caso presentato dall'operatore.

Se la richiesta di rettifica dovesse comportare delle modifiche agli elementi dell'accertamento, tali da imporre una rimodulazione della liquidazione dei diritti, si può procedere all'effettuazione di eventuali accessi, attività di analisi o controlli *a posteriori* di certificati.

Qualora invece, dalla revisione eseguita, dovessero emergere errori e inesattezze relativi agli elementi presi alla base dell'accertamento, l'Ufficio si occuperà della relativa correzione, dando comunicazione, all'operatore, dell'avvenuta rettifica, mediante il c.d. "*avviso d'accertamento suppletivo e di rettifica*".

Esso rappresenta l'atto con cui l'Agenzia palesa la sua decisione in merito alla richiesta dell'importatore istante ed è caratterizzato da un certo grado di poliedricità, dal momento che assurge anche alla funzione di

---

<sup>43</sup> Circolare n. 3/D 2004 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

invito al pagamento idoneo ad ottenere, dall'operatore, l'assolvimento dell'eventuale maggiore obbligazione doganale accertata, senza l'applicazione di alcuna sanzione.

Nel caso contrario invece, ovvero qualora la revisione conduca ad un risultato più vantaggioso per l'operatore, l'avviso di rettifica diventa titolo per il rimborso dell'ammontare che lo stesso abbia versato in eccesso.

In ognuno dei casi descritti, comunque, l'importatore può presentare ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio, avverso qualsiasi decisione dell'Ufficio a cui abbia avanzato l'istanza di revisione.

Diversamente da quanto descritto, quando la revisione avviene d'ufficio da parte dell'Amministrazione doganale, si opera in maniera differente. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli può disporre tale revisione in due casi: il primo è quello della *"revisione a sondaggio"*, tramite la quale ogni singola dogana può, autonomamente e a campione, decidere di revisionare una certa percentuale di bollette doganali; il secondo è quello della *"revisione per fondati motivi"*, attivata in funzione di specifiche esigenze investigative, sulla base di informazione assunte dall'Ufficio doganale o dalla Guardia di Finanza o trasmesse su espressa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria a conclusione di una indagine.

In ogni caso, come disciplinato dall'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990, l'Ufficio doganale può sempre procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo, anche nel caso in cui le merci siano state svincolate e lasciate alla libera disponibilità dell'operatore, a patto che siano emersi errori relativi agli elementi posti alla base dell'accertamento.

Anche nel caso di revisione avviata d'ufficio, l'Amministrazione doganale ha a disposizione 3 anni per concludere l'attività (i termini, come abbiamo visto nel primo paragrafo, si allungano esclusivamente quando l'operazione integri un fatto penalmente rilevante) e allo stesso modo di quanto avvenga nel caso di revisione su iniziativa dell'operatore economico, lo stesso verrà informato tramite avviso di rettifica della commissione di errori o inesattezze relativi ad elementi alla base dell'accertamento, rinvenuti dall'Ufficio doganale.

Infine bisogna aggiungere che, qualora dall'ispezione o dalla verifica si ravvisino violazioni concernenti tributi diversi da quelli doganali, allora ne sarà data comunicazione agli Uffici competenti mentre verranno irrogate le sanzioni amministrative, ove ne ricorrano gli estremi e verrà effettuata la segnalazione alla Procura della Repubblica per reati quali il contrabbando, diversamente da quanto previsto per i casi di revisioni avviata su iniziativa dell'importatore.

Tra i poteri istruttori si evidenzia che, a seguito dell'art. 9, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, Legge 26 aprile 2012, n. 44, è stato previsto anche per la Dogana il potere di chiedere agli intermediari finanziari e alle società ed enti di assicurazione notizie utili a ricostruire la provenienza, la destinazione, la consistenza dei flussi finanziari collegati o collegabili a traffici di merci dichiarate in dogana e l'identità dei soggetti interessati<sup>44</sup>.

A differenza dell'analogo potere attribuito all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza in materia di imposte dirette e IVA, in materia doganale non vige, però, la presunzione legale di riconducibilità dei flussi finanziari in entrata e in uscita al reddito imponibile.

Da un punto di vista procedurale, tali controlli devono essere preventivamente autorizzati dal Direttore Regionale o Interregionale, che deve valutare la necessità concreta di avviare siffatta verifica.

Gli intermediari interpellati nella richiesta, devono tramettere, entro un termine prefissato dall'Ufficio, la risposta salvo le ipotesi in cui vi sia una motivata esigenza di ottenere una proroga al termine fissato, che di norma non è superiore a venti giorni. Contestualmente, tali istituti, sono tenuti, ai sensi dell'art. 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ad informare l'operatore interessato delle indagini in corso. Adempimento che rientra nel generale dovere di informare il contribuente potendogli garantire, così, il diritto di difesa<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> Circolare dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli, 4 aprile 2012, n. 6/D. Per approfondimenti ulteriori A. Fruscione - E. Sbandi, "Inasprimento delle sanzioni e ampliamento dei poteri di indagine negli accertamenti doganali", in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 987.

<sup>45</sup> Corte cost., sent. del 6 luglio 2000, n. 260.

Si rappresenta, infine, che l'art. 64, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427, ha previsto la cooperazione della Guardia di Finanza con gli Uffici doganali, per l'acquisizione e il reperimento di elementi utili ai fini della revisione dell'accertamento d'ufficio, secondo le norme e le facoltà previste dall'art. 11, comma 9, del D.Lgs. n. 374/1990.

### 1.5 La rappresentanza in dogana

Il passaggio della linea doganale impone la conoscenza di un linguaggio tecnico con il quale poter colloquiare con l'Autorità preposta a ricevere la dichiarazione. Pertanto, laddove ritenuto necessario, l'operatore commerciale può avvalersi di rappresentanti qualificati che operano come ausiliari del Fisco all'interno del rapporto obbligazionario doganale.

La nuova normativa doganale in materia di rappresentanza, nel ribadire il principio secondo cui *"chiunque"* ha il diritto di nominare un rappresentante<sup>46</sup> per le sue relazioni con le Autorità doganali, elimina<sup>47</sup> la facoltà per gli Stati membri, precedentemente disciplinata dall'art. 5 del CDC, di riservare agli spedizionieri doganali la presentazione della dichiarazione doganale con la modalità della rappresentanza diretta.

È da ritenersi superata, pertanto, la disposizione di cui all'art. 40, comma 2, del D.P.R. n. 43/1973 (TULD), che riserva agli spedizionieri doganali iscritti all'albo professionale la presentazione della dichiarazione in dogana con la modalità della rappresentanza diretta.

Ai sensi dell'art. 18 CDU la rappresentanza può essere:

- diretta, quando il rappresentante agisce a nome e per conto di terzi; oppure

---

<sup>46</sup> L'art. 5, punto 6), del CDU, definisce il *"rappresentante doganale"* come qualsiasi persona nominata da un'altra persona affinché la rappresenti presso le autorità doganali per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale. Il punto 4) del medesimo articolo del CDU definisce la *"persona"* come *"una persona fisica, una persona giuridica e qualsiasi associazione di persone che non sia una persona giuridica ma abbia, ai sensi del diritto dell'Unione o nazionale, la capacità di agire"*.

<sup>47</sup> In ossequio a quanto stabilito nel 21° considerando del CDU, secondo cui *"non dovrebbe tuttavia essere più possibile riservare tale diritto di rappresentanza con una legge emanata da uno Stato membro"*.

- indiretta, quando il rappresentante agisce a nome proprio ma per conto di terzi.

Il successivo art. 19 CDU prevede poi che *“nei rapporti con le Autorità doganali, il rappresentante doganale dichiara di agire per conto della persona rappresentata e precisa se la rappresentanza è diretta o indiretta”*.

Attualmente, per effetto della Legge 8 maggio 1998, n. 146, che ha emendato gli artt. 40, 41, 42, 43 e 47 del TULD, anche nel nostro Paese sono disciplinate le due forme di rappresentanza. In precedenza, invece, il TULD annoverava la sola rappresentanza diretta relegata alle competenze degli spedizionieri doganali.

Tale norma contrastava con le disposizioni comunitarie, che consentivano a qualunque soggetto di presentare le dichiarazioni in dogana e limitava agli Stati membri di riservare la rappresentanza a specifiche categorie professionali.

Con la procedura di infrazione 253/1990 la Commissione Europea ha contestato all'Italia di aver riservato l'istituto della rappresentanza agli spedizionieri doganali, senza prevedere altre forme di rappresentanza accessibili a qualunque soggetto.

Nonostante l'emanazione del D.M. 29 dicembre 1992, perdurando il contrasto con la disciplina comunitaria della rappresentanza, la procedura d'infrazione si concluse con una sentenza di condanna nel 1994<sup>48</sup>.

A seguito di tale pronuncia, il Tar del Lazio, con sentenze 10 e 16 novembre 1994, nn. 1460 e 1466 ha annullato l'art. 3 del predetto Decreto ministeriale, eliminando i vincoli posti alla rappresentanza indiretta.

In tal senso, la circolare n. 194/D nel 1997 l'Amministrazione finanziaria ha fissato i presupposti per adeguare la disciplina del TULD a quella comunitaria.

Successivamente è intervenuta la citata Legge n. 146/1998.

Al riguardo, si evidenzia che la suddetta Legge n. 146/1998 ha modificato la disciplina relativa alla ripartizione delle responsabilità tra spedizio-

---

<sup>48</sup> CGE, 9 febbraio 1994, causa C-119/92, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana*, in Racc. 1994, 393.

niere e importatore, abrogando l'art. 41 del TULD. Tale articolo prevedeva per lo spedizioniere una responsabilità sussidiaria per il pagamento dei maggiori diritti doganali dovuti a seguito di rettifica dell'accertamento o di revisione della liquidazione, quando il proprietario della merce era stato inutilmente escusso e purché la relativa richiesta gli fosse notificata entro cinque anni dalla data della bolletta doganale.

Tale norma prevedeva per lo spedizioniere una responsabilità di tipo oggettivo, poiché lo spedizioniere rispondeva dei fatti addebitabili all'importatore. Come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità<sup>49</sup>, è stato ritenuto opportuno limitare la responsabilità dello spedizioniere alla sola corrispondenza tra la dichiarazione resa e la situazione oggettiva della merce, senza che lo stesso risponda per comportamenti illeciti eccedenti il mero rapporto doganale di importazione, come nell'ipotesi di una dichiarazione di intenti mendace<sup>50</sup>.

Successivamente, la Legge 25 luglio 2000, n. 213, ha espressamente limitato la responsabilità del pagamento del tributo, a fronte di una dichiarazione di intento, ai soli soggetti che materialmente hanno sottoscritto tale documento, ossia cessionari, committenti e importatori<sup>51</sup>.

Infine, poiché i rapporti tra spedizioniere e proprietario della merce non rilevano all'esterno, se lo spedizioniere non versa le imposte doganali, nonostante gli sia stata fornita la relativa provvista, sull'importatore continua a gravare l'obbligazione tributaria, a nulla rilevando che il rappresentante abbia agito in maniera scorretta o negligente. In siffatte ipotesi, il comportamento negligente dello spedizioniere rileva esclusivamente nel rapporto di mandato, legittimando l'importatore-mandante a esercitare l'azione di rivalsa nei confronti del mandatario ai sensi degli artt. 1719 e 1720 c.c.

La circolare ministeriale 23 dicembre 1998, n. 292 ha chiarito i limiti della responsabilità dello spedizioniere doganale che, agendo quale rap-

---

<sup>49</sup> Cass., Sez. trib. 12 luglio 2005, n. 4.

<sup>50</sup> M. Scuffi, "Diritto doganale delle accise: gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità", in *il fisco*, 2008, pag. 12.

<sup>51</sup> F. Cerioni, "Spedizionieri doganali, obbligazione tributaria e responsabilità per il pagamento dell'IVA in caso di falsità della dichiarazione di intenti presentata in dogana", in *Giur. trib.*, 2006, 4, pag. 342.

presentante diretto, sottoscrive e presenta dichiarazioni in dogana contenenti dati o altri elementi, in seguito rivelatisi falsi o inesatti, forniti dal proprietario delle merci.

In particolare, secondo quanto precisato dall'Amministrazione doganale, da ultimo con la circolare n. 22/D del 28 dicembre 2015, la responsabilità dello spedizioniere si configura, ai sensi dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997, soltanto qualora vi sia una violazione del dovere di diligenza professionale, valutata ai sensi dell'art. 1176, comma 2 c.c.<sup>52</sup>.

La citata circolare, infatti, afferma che *“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”*.

Secondo la nota della Dogana 9 ottobre 1998, n. IX-SD-4001, *“nei casi in cui una piena e corretta diligenza professionale risulti posta in essere, non si vede quale addebito possa muoversi allo spedizioniere doganale, per cui egli sembrerebbe dover andare indenne da sanzione. Viceversa, le varie leggi sanzionatorie dovrebbero essere applicate nei confronti dello spedizioniere, ogniqualvolta il suo comportamento risultasse di insufficiente diligenza in relazione a disposizioni normative di portata e interpretazione certa e qualora gli siano stati forniti documenti regolari ed informazioni veritiere. In questo caso, e solo in questo, si ritiene che lo spedizioniere dovrebbe essere considerato l'autore diretto della violazione, ai sensi dell'art. 11, secondo comma, D.Lgs. 472 del 1997”*.

Tale concetto è stato ribadito anche nella recente circolare n. 22/D/2015, dove l'Agenzia fa anche degli esempi specifici di *“insufficiente diligenza”* degli spedizionieri, tra i quali:

- le informazioni e le prove documentali fornitegli dal cliente siano in evidente contrasto tra loro, ovvero con la natura delle merci, sì che

---

<sup>52</sup> L'art. 1176 c.c. prevede che *“nell'adempire l'obbligazione il debitore deve usare la diligenza del buon padre di famiglia. Nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata”*.

una persona esperta nel ramo avrebbe potuto accorgersi dell'irregolarità;

- la normativa dell'UE, 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 avrebbe dovuto necessariamente essere in grado di riconoscere in base alle proprie conoscenze professionali.

In tale ipotesi, infatti, sussistendo sia l'elemento oggettivo della violazione della norma tributaria che l'elemento soggettivo della colpevolezza, lo spedizioniere diviene autore materiale della violazione e direttamente responsabile della sanzione amministrativa<sup>53</sup>.

La circolare n. 22/D del 28 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli ha evidenziato che tuttavia può sorgere in capo allo spedizioniere anche una sua responsabilità con riferimento al debito d'imposta qualora ricorrano le condizioni di cui al vecchio art. 201, paragrafo 3, CDC nonché nelle ipotesi di cui ai commi 6 e 7 dell'art. 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 o il proprietario delle merci, per il compimento delle operazioni doganali si avvalgano dell'istituto della rappresentanza indiretta, lo spedizioniere doganale o altro soggetto appartenente alla categoria degli operatori economici che prestano servizi di intermediazione nel settore doganale agisce in nome e per conto proprio e, quindi, come affermato nella suddetta circolare *"diviene egli stesso dichiarante. È, pertanto, direttamente responsabile dei maggiori diritti eventualmente dovuti, in solido con l'importatore (ex art. 201, paragrafo 3, CDC)"*.

Al riguardo, va comunque evidenziato che l'Agenzia delle Dogane e Monopoli, Direzione regionale per la Lombardia, nella nota del 18 dicembre 2013, n. 47763/RU, ha riconosciuto l'esonero dalle sanzioni amministrative anche ai soggetti che agiscono in rappresentanza indi-

---

<sup>53</sup> S. Armella, *Diritto doganale*, ed. Egea 2015, pag. 341.



retta, sempreché questi dimostrino di aver ottemperato agli obblighi professionali secondo la suddetta diligenza.

Il D.M. 31 marzo 1992 ha attribuito peraltro nuovi compiti agli spedizionieri doganali, con la possibilità di svolgere anche gli adempimenti amministrativi e contabili connessi al regime di detenzione e circolazione delle merci, compresa la tenuta delle scritture contabili; inoltre, l'art. 16 *ter* del D.L. 28 dicembre 2001, n. 452, convertito con Legge 27 febbraio 2002, n. 16, ha riconosciuto agli spedizionieri doganali anche la possibilità di assistere il contribuente dinanzi alle Commissioni tributarie.

La *Rappresentanza Diretta* è, quindi, riservata alle dichiarazioni in dogana e costituisce un mandato con rappresentanza nel quale il rappresentante compie un atto giuridicamente rilevante nei confronti del rappresentato. Infatti, la rappresentanza diretta è accompagnata dalla procura con la quale il rappresentato legittima il rappresentante a spendere il proprio nome.

Di contro, la *Rappresentanza Indiretta* è libera e chiunque può agire in Dogana per conto altrui, purché detenga le merci e la documentazione oggetto delle operazioni doganali (è, infatti, un mandato senza rappresentanza).

Manca in tal caso la procura ossia la *contemplatio domini* che autorizza al rappresentante di spendere il nome del rappresentato. Gli effetti giuridici si esplicano in prima battuta sul rappresentante il quale poi dovrà indirizzarli verso il rappresentato in un secondo momento.

Inoltre, ai sensi dell'art. 77 CDU, in linea generale il debitore per l'obbligazione doganale è il dichiarante, dunque il rappresentato - importatore nella rappresentanza diretta, il rappresentante nella rappresentanza indiretta, ma in questo secondo caso la norma in esame stabilisce che, in caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è stata presentata la dichiarazione in dogana (ossia il rappresentato-importatore).

Fra il dichiarante doganale e la persona per conto della quale il primo agisce sussiste, dunque, responsabilità in solido per l'intera obbligazione doganale.

In tal modo, l'Autorità doganale, potrà chiedere l'adempimento della prestazione (in tal caso il pagamento dei diritti non versati) ad ambedue le parti, Società e dichiaranti doganali.

La persona che non dichiara di agire a nome o per conto di un terzo o che dichiara di agire a nome o per conto di un terzo senza disporre del potere di rappresentanza è considerata agire a suo nome e per proprio conto.

Venendo alla figura del doganalista o spedizioniere doganale, egli è un professionista che si occupa di rappresentare gli operatori commerciali davanti all'Autorità doganale<sup>54</sup>.

In Italia, il soggetto principale del rapporto doganale è costituito dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli, che, unitamente a molteplici altri compiti, verifica in particolare il bene importato da uno Stato terzo e lo sottopone a tassazione.

La necessità di estendere le competenze degli spedizionieri doganali, in ragione dell'abolizione delle frontiere tra gli Stati membri dell'UE nonché l'obbligo di uniformare la disciplina nazionale alla Direttiva *Bolkstein* del Consiglio e del Parlamento Europeo del 12 dicembre 2006, n. 123<sup>55</sup>, hanno portato alla emanazione del D.Lgs. 26 marzo 2010, n. 59, con il quale sono stati modificati gli artt. 46, 47 e 51 del TULD.

Le novità principali hanno riguardato le modalità di nomina degli spedizionieri mediante una patente, di durata illimitata e valida su tutto il territorio nazionale, che si consegue dopo il superamento di un esame, bandito dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli su proposta del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali, e l'istituzione di un registro speciale per gli ausiliari degli spedizionieri doganali presso ogni Ufficio doganale<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> Art. 1 Legge n. 213/2000.

<sup>55</sup> La Direttiva *Bolkstein* ha previsto per gli Stati membri l'obbligo di rispettare il diritto di libera prestazione dei servizi anche in un Paese diverso da quello in cui l'operatore è stabilito e il divieto di ostacolare il libero esercizio dell'attività del prestatore di servizi sul territorio nazionale con provvedimenti discriminatori e sproporzionati.

<sup>56</sup> B. Biancanello, "Il nuovo spedizioniere doganale: compiti, funzioni e responsabilità", in *L'IVA*, 2011, pag. 12.

Lo Spedizioniere, naturalmente, deve in ogni momento fornire la “*prova*” all'Autorità doganale del proprio mandato (art. 5, comma 5 CDC).

L'art. 7, comma 1-*septies* della Legge 6 febbraio 1992, n. 66 prevede, inoltre, che gli spedizionieri iscritti all'albo professionale da almeno tre anni possono costituire società di capitali, i Centri di assistenza doganale (c.d. CAD), aventi come oggetto sociale esclusivamente l'esercizio di assistenza doganale e abilitate a emettere dichiarazioni doganali, in rappresentanza sia diretta che indiretta, previa l'acquisizione e il controllo della documentazione fornita dal proprietario della merce.

## CAPITOLO 2

### I CONTROLLI E IL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA DOGANALE

#### 2.1 La pianificazione e la selezione dei controlli doganali

In Italia l'attività di analisi e gestione del rischio è effettuata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli mediante l'impiego di AIDA (Automazione Integrata Dogane ed Accise)<sup>1</sup>, al cui interno si trovano diverse procedure applicative mirate all'acquisizione di dati e notizie relative a importazioni ed esportazioni.

La dichiarazione doganale da parte degli operatori presentata attraverso la procedura EDI (*Electronic Data Interchange*) avviene mediante un collegamento dei loro sistemi informatici con quello doganale assicurato da un apposito sistema di accesso installato presso il CEND (Centro Elettronico Nazionale delle Dogane)<sup>2</sup>.

Specifiche norme<sup>3</sup> consentono di riconoscere piena validità giuridica ai documenti elettronici, anche sotto il profilo della loro efficacia probatoria.

I progressi fatti negli ultimi anni nella disponibilità di servizi telematici hanno fornito un grande contributo all'Amministrazione doganale mettendo a disposizione di quest'ultima strumenti gestionali avanzati e banche dati per favorire la fluidità dei traffici e la competitività di sistemi di gestione del rischio in grado di effettuare controlli sui traffici commerciali in tempo reale.

---

<sup>1</sup> AIDA è il sistema informativo realizzato dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli per controllare in modo integrato il complesso delle operazioni doganali e del settore accise. È operativo dal 10 novembre 2003, in sinergia con le Direttive comunitarie e le linee guida fornite dal WCO - *World Customs Organization*.

<sup>2</sup> Circ. n. 333/D del 27 dicembre 1995 del Dipartimento delle Dogane.

<sup>3</sup> D.P.R. 10 novembre 1997, n. 513: criteri e modalità per la formazione, l'archiviazione e la trasmissione con strumenti informatici e telematici. D.P.C.M. 8 febbraio 1999, recante regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale dei documenti informatici.

Tra i diversi sistemi informatici di controllo a disposizione della Dogana si evidenzia, *in primis*, il c.d. sistema *security and safety*, volto alla prevenzione di attacchi terroristici, il quale si basa, sostanzialmente, sulle informazioni rese dalla parte, in genere per via telematica, per il tramite della dichiarazione sommaria di entrata.

Dal 1° gennaio 2011, infatti, ai tradizionali controlli doganali si affiancano, sulla base della relativa normativa comunitaria, anche i controlli di sicurezza che mirano a garantire soprattutto la sicurezza dei cittadini nei confronti di atti terroristici, attacchi con armi di distruzione di massa, attività della criminalità organizzata, come traffico di stupefacenti, di tabacchi o di armi che possano sostenere finanziariamente attività pericolose per la collettività, ecc.

Tali informazioni sono esaminate dal sistema AIDA (Automazione Integrata Dogane ed Accise), in modo da consentire all'Ufficio doganale di procedere a un'adeguata analisi dei rischi, soprattutto sotto il profilo della sicurezza, prima dell'ingresso delle merci nel territorio doganale dell'UE.

Il secondo sistema informatico è il c.d. circuito doganale di controllo. Per circuito doganale di controllo si intende il dispositivo attraverso cui viene effettuata la selezione delle operazioni doganali da sottoporre ad attività ispettiva.

Detta procedura di selezione trova fondamento giuridico nell'art. 46 CDU, secondo cui l'Autorità doganale può procedere alle verifiche documentali delle dichiarazioni, nonché a visite e a controlli sulle merci: *"I controlli doganali diversi si basano principalmente sull'analisi dei rischi effettuata mediante procedimenti informatici al fine di identificare e valutare i rischi e di mettere a punto le contromisure necessarie, sulla base di criteri elaborati a livello nazionale, unionale e, se del caso, internazionale"*.

L'utilizzazione del circuito doganale di controllo, programmato proprio sulla base di un'analisi dei rischi, consente di finalizzare ed uniformare i controlli doganali ordinari.

Per valutare il rischio e determinare la conseguente tipologia di controllo da adottare, il circuito doganale di controllo utilizza parametri di natura sia soggettiva che oggettiva, senza peraltro trascurare una componente variabile di casualità.

Il circuito doganale di controllo effettua la selezione automatica della merce da sottoporre a visita. Detto sistema, è stato istituito ai fini di ridurre le frodi riguardanti la dichiarazione delle merci e rendere la procedura di controllo fisico dei prodotti più spedita.

La visita della merce ha come finalità il controllo della qualità, quantità, origine e valore della merce e la dovuta corrispondenza alla documentazione e alla dichiarazione presentate ai fini dell'accertamento<sup>4</sup>.

La gestione operativa del circuito doganale di controllo è attribuita all'Ufficio Centrale Antifrode - Ufficio Analisi dei rischi dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli, che la attua utilizzando la citata piattaforma informatica AIDA (Automazione Integrata Dogane ed Accise), attraverso l'analisi dei processi e dei flussi informativi sulla scorta di parametri predefiniti, quali qualità e quantità delle merci, valore, modalità di trasporto, Paesi di provenienza e di destinazione, nonché ulteriori criteri specificamente individuati.

Più in dettaglio, il sistema si fonda sulla possibilità di:

- interscambio telematico dei documenti e delle informazioni necessarie per l'espletamento delle formalità doganali;
- interazione dei servizi telematici della dogana con quelli degli enti portuali ed aeroportuali, dei soggetti interessati alla catena logistica del trasporto e ogni altro organismo o ente coinvolto nelle operazioni di sdoganamento,

al fine di effettuare, attraverso una comparazione dei dati acquisiti, una rapida analisi dei rischi idonea ad aumentare le capacità di controllo, senza ostacolare la fluidità degli scambi, consentendo in tal modo di individuare le merci in entrata, in uscita e in transito che presentano un'alta probabilità di coinvolgimento in traffici illeciti.

In particolare, all'atto della registrazione della dichiarazione doganale il sistema AIDA, a seconda del livello di rischio individuato, esita la tipologia di controllo da effettuare, mediante l'indicazione di una delle seguenti sigle:

---

<sup>4</sup> M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale*, IPSOA Editore, 2014, pag. 687.

- Controllo Documentale (CD), da effettuare attraverso l'esame della dichiarazione e della relativa documentazione, allo scopo di accertare la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione delle misure indicate in tariffa e per la liquidazione dei diritti, ferma restando la facoltà dell'Ufficio di eseguire la visita totale o parziale delle merci, in tutti i casi in cui dal controllo documentale emergano incongruenze rispetto ai dati dichiarati (c.d. **canale giallo**);
- Controllo *Scanner* (CS), che viene eseguito attraverso l'esame dei *container* e dei mezzi di trasporto presso le apparecchiature installate nei porti ed interporti, per verificare la compatibilità dell'immagine ottenuta con le caratteristiche della merce dichiarata sui documenti di trasporto e sulla dichiarazione doganale, procedendo a controllo fisico in caso di incongruenza (c.d. **canale arancione**);
- controllo fisico (VM), espletato con la visita totale o parziale delle merci, anche mediante, se necessario, prelevamento campioni ed esami di laboratorio (c.d. **canale rosso**);
- Controllo Automatizzato (CA), laddove il sistema abbia rilevato assenza d'indicatori di rischio oggettivi e soggettivi (c.d. **canale verde**);
- **canale blu** - controllo *a posteriori* con revisione dell'operazione effettuata. Non è, infatti, preclusa, comunque, la possibilità di effettuare ulteriori controlli d'iniziativa, anche qualora il sistema AIDA non abbia individuato alcun parametro di rischio.

Pertanto, l'accertamento, in questo caso, è considerato definitivo all'atto della registrazione sulla dichiarazione doganale oppure, nel caso delle dichiarazioni eseguite tramite l'EDI, al momento della loro convalida.

Invece, le dichiarazioni contenenti le diciture "VM" o "CD" saranno sottoposte ai relativi controlli, ovvero alla visita della merce o al controllo documentale.

I potenziali elementi di rischio sono definiti, a livello generale, con riferimento ad indicatori di rischio di tipo oggettivo, quali ad esempio la tipologia delle merci, l'origine, la provenienza e la destinazione, il trattamento fiscale, ecc. e soggettivo quali, ad esempio, gli eventuali precedenti che riguardano l'operatore economico, risultanti dalla Banca Dati

## Cap. 2 - I controlli e il sistema sanzionatorio in materia doganale

---

Antifrode (che contiene tutte le violazioni amministrative e penali rilevate dagli Uffici delle dogane) o segnalati dall'Ufficio Antifrode dell'Unione Europea (OLAF)<sup>5</sup>, da altre Amministrazioni, dalle Forze di Polizia, ecc.

Tutti questi elementi vengono costantemente elaborati in connessione con l'andamento e le variazioni dei flussi di traffico, anch'essi oggetto di studio e monitoraggio.

Un terzo canale di controllo a disposizione dell'Agenzia, funzionante a livello di singolo Ufficio delle Dogane e gestito direttamente dall'Ufficio S.v.a. - p.g. istituito presso ciascuna Dogana, opera sulla base di un'analisi dei rischi condotta in sede locale e può comportare la sottoposizione a controllo di spedizione esitate quali "CA" dal sistema centrale ovvero l'assoggettamento delle medesime a tipologie di controllo maggiormente invasive rispetto a quanto stabilito dal sistema AIDA

Con riferimento, nello specifico, alle principali funzioni, AIDA:

- assicura il dialogo telematico con gli operatori economici per la presentazione e il trattamento dei documenti;
- tratta in tempo reale, la generalità delle operazioni di *import/export* e transito; ogni operazione è controllata dalla fase di presentazione della dichiarazione doganale sino allo svincolo delle merci;
- controlla tramite l'accesso a banche dati, anche di altre Amministrazioni, la correttezza delle informazioni contenute nei documenti trattati;
- fornisce un servizio di sdoganamento in cui sono integrati i controlli tributari ed *extra-tributari*;
- seleziona le operazioni da controllare sulla base di una gestione del rischio automatizzata e continuamente aggiornata con le informa-

---

<sup>5</sup> Istituita con decisione della Commissione europea, 28 aprile 1999, n. 352, contribuisce all'elaborazione e allo sviluppo dei metodi di prevenzione e lotta contro le frodi, la corruzione e ogni altra forma di attività illecita che arrechi un pregiudizio al bilancio generale europeo. Le indagini svolte da tale Ufficio sono attualmente disciplinate dal Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, 11 settembre 2013, n. 883.



zioni provenienti da fonti istituzionali e dai risultati dei controlli effettuati;

- consente lo sdoganamento per via completamente telematica, autorizzando il traffico delle merci senza il contatto diretto con il soggetto titolare delle operazioni e limitando gli interventi del personale doganale ai soli casi di controlli sulle merci o sulla documentazione;
- effettua il controllo automatizzato del corretto svolgimento delle operazioni<sup>6</sup>.

Nell'ambito di AIDA è stato poi sviluppato anche lo Sportello Unico Doganale. Infatti, proseguendo nella via della semplificazione in ambito doganale, già nel 2003, prima che nell'Ordinamento dell'Unione Europea fosse introdotto un principio analogo, l'Agenzia delle Dogane propose la norma istitutiva dello Sportello Unico Doganale, inserita poi nella Legge 24 dicembre 2003, n. 350, c.d. Legge finanziaria per il 2004. La finanziaria 2004 stabilisce che la Dogana funga da punto di coordinamento e di controllo del complesso delle informazioni necessarie allo sdoganamento nonché delle operazioni connesse al perfezionamento delle formalità doganali, anche di competenza di altre Amministrazioni, con lo scopo di rendere più celeri gli scambi commerciali e a ridurre l'onerosità degli adempimenti per operatori e imprese<sup>7</sup>.

La Finanziaria per il 2004, all'art. 4, comma 57, ha inoltre previsto l'istituzione dello Sportello unico presso l'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

---

<sup>6</sup> Audizione informale del Direttore dell'Agenzia delle Dogane Giuseppe Peleggi presso la Commissione Finanza e Tesoro - Senato della Repubblica, 15 giugno 2011, in [www.senato.it](http://www.senato.it).

<sup>7</sup> Tale strumento permette di semplificare il processo di sdoganamento - che può risultare particolarmente frammentato e complesso - consentendo agli utenti doganali di completare un'operazione senza dover presentare specifiche istanze a ciascuna delle Amministrazioni coinvolte in un determinato procedimento per ottenere le autorizzazioni necessarie.

La funzione di coordinamento è inoltre diretta a snellire le operazioni di controllo effettuate da parte delle altre Autorità competenti (il Ministero della Salute, tramite i propri Uffici periferici, per i controlli fitosanitari e veterinari, il Corpo Forestale dello Stato per i controlli in ambito CITES, evitando ulteriori rallentamenti e costi aggiuntivi per gli operatori).

Il comma 58 dell'art. 4 ha affidato alla suddetta Agenzia il compito di sviluppare l'interoperabilità dei sistemi informativi di tutte le diverse Amministrazioni coinvolte nel processo di sdoganamento, concentrando tutte le istanze, inviate anche per via telematica, e inoltrando *“i dati, così raccolti, alle Amministrazioni interessate per un coordinato svolgimento dei rispettivi procedimenti e attività”*.

La ratifica dei termini di conclusione dei procedimenti amministrativi che concorrono all'assolvimento delle operazioni doganali di importazione ed esportazione è avvenuta con l'emanazione del D.P.C.M. 4 novembre 2010, n. 242 - pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 10 del 14 gennaio 2011 - in vigore dal 29 gennaio 2011<sup>8</sup>.

Il D.P.C.M. n. 242 del 4 novembre 2010, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 10 del 14 gennaio 2011, obbliga le 18 Amministrazioni che hanno aderito allo sportello unico ad integrare i processi di competenza, di cui rimangono titolari, per offrire alle imprese una *“interfaccia”* unitaria che consenta:

- la richiesta, il controllo e lo *“scarico”* delle certificazioni/nulla osta/autorizzazioni per via telematica (art. 3);
- la *“digitalizzazione”* dell'intero processo di sdoganamento, compreso i segmenti di controllo di cui sono titolari Amministrazioni diverse dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli (art. 4).

L'iniziativa dello Sportello Unico Doganale, a partire da febbraio 2013 è entrata finalmente nel vivo. Ciò ha costituito un passaggio cruciale per conseguire l'obiettivo di una completa e generale digitalizzazione del processo di sdoganamento realizzando semplificazione delle procedure doganali, ottimizzazione della capacità di controllo e riduzione dei costi per Amministrazioni pubbliche ed operatori economici.

Gli effetti dello Sportello Unico Doganale sono una notevole diminuzione dei costi a carico delle imprese, incluso quelli relativi al contenzioso

---

<sup>8</sup> Detti termini sono stati elencati in due distinte tabelle allegate al predetto Decreto, la prima delle quali relativa ai procedimenti svolti antecedentemente all'espletamento delle operazioni di importazione ed esportazione (ad es. certificati, nulla osta, ecc.) e l'altra riguardante i procedimenti effettuati al momento della presentazione della dichiarazione doganale (ad es., i controlli), entrambe con l'indicazione dell'Amministrazione che li deve emettere e il tempo massimo entro cui rilasciarli.

e all'incertezza, il miglioramento del controllo di qualità dei dati e della *compliance*.

Grazie all'attivazione del predetto Sportello e alla completa telematizzazione dei c.d. "*Cargo manifest*", avvalendosi del sistema di monitoraggio della piattaforma del traffico navale, presente in seno alla citata AIDA, è stato recentemente attuato il c.d. "*sdoganamento in mare*".

Tale sistema, mettendo a disposizione degli attori del ciclo portuale funzionalità telematiche per il controllo elettronico del flusso delle merci, in particolare per la presentazione telematica del Manifesto Merci in Arrivo e Partenza (MMA e MMP) e il dialogo telematico con i *Terminal-Container* per la verifica in tempo reale dei container introdotti/estratti in base alle operazioni doganali compiute, consente alla Dogana e a tutte le altre Amministrazioni coinvolte nello Sportello Unico Doganale di anticipare l'analisi dei rischi e svincolare, prima dell'arrivo, le merci per le quali non è richiesto un controllo.

Lo "*sdoganamento in mare*"<sup>9</sup> riduce sensibilmente i tempi di stazionamento delle merci nei *terminal* di sbarco, con conseguenti benefici per gli operatori economici e gli importatori, anche in termini di costi.

Tale nuova procedura può essere utilizzata per le merci caricate a bordo dei cargo la cui navigazione, una volta varcati i confini del Mar Mediterraneo, sarà seguita dai sistemi satellitari/radio delle Capitanerie di Porto, che segnalano alla Dogana eventuali comportamenti anomali e deviazioni non previste, al fine di evitare che le merci possano essere sottratte al controllo<sup>10</sup>.

Nell'ambito dell'informatizzazione del sistema doganale, va segnalata anche la banca dati *on line* della tariffa doganale alimentata dalla Commissione Europea<sup>11</sup>, che è una banca dati multilingue relativa a tutte le misure concernenti la normativa in materia tariffaria, commerciale ed

---

<sup>9</sup> F. Cerioni, "Sdoganamento telematico delle merci trasportate in container in entrata via mare", in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 3209.

<sup>10</sup> La Dogana, con la nota 25 ottobre 2013, prot. n. 121784RU (disciplinare quadro) ha diramato le istruzioni operative per l'attivazione della procedura dello sdoganamento in mare. Con nota 16 giugno 2014, prot. n. 63077 RU, tali istruzioni sono state estese anche alle dichiarazioni di transito.

<sup>11</sup> Fonte [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

agricola. TARIC contribuisce all'applicazione uniforme di tali normative da parte di tutti gli Stati Membri. Inoltre offre agli operatori economici una visione chiara di ciò che è necessario fare per importare o esportare beni.

Essa risponde a qualunque dubbio: dal “dazio paesi terzi” alle restituzioni all'esportazione di derrate agricole, dai dazi compensatori ai limiti quantitativi.

Il Reg. n. 952/2013/UE, che ha istituito il nuovo Codice Doganale Comunitario, con lo scopo di semplificare gli scambi, ha ulteriormente introdotto l'informatizzazione di numerose procedure e lo snellimento dei sistemi di controllo.

L'utilizzo di tecnologie dell'informazione e della comunicazione diventa la regola per le Autorità doganali che possono, così, scambiarsi dati.

Molto proficue sono poi le iniziative sorte per agevolare i traffici commerciali nel quadro del processo di telematizzazione delle procedure doganali.

In particolare, si segnalano la progressiva automazione dei varchi doganali e la procedura “*FAST CORRIDOR*”, orientate a consentire uno snellimento delle suddette procedure, pur senza abbassare il livello dei controlli.

Con riferimento al primo profilo è stata concordata tra Guardia di Finanza e Agenzia delle Dogane e Monopoli la definitiva soppressione del c.d. “*visto entrare*” negli spazi doganali per le merci non ancora vincolate a una dichiarazione doganale e scortate da idonei documenti commerciali, fermo restando il suo mantenimento per i prodotti sottoposti ad accisa o ad imposta di consumo e per le merci destinate all'esportazione o in transito.

Conseguentemente, è stato possibile recuperare molte risorse umane dall'attività di vigilanza fissa a quella dinamica e investigativa<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Audizione del Comandante Generale della Guardia di Finanza su “*Indagine conoscitiva sul tema dell'anagrafe tributaria nella prospettiva di una razionalizzazione delle banche dati pubbliche in materia economica e finanziaria. Potenzialità e criticità del sistema nel contrasto all'evasione fiscale*” alla Commissione bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe tributaria, in data 16 dicembre 2015.

La procedura del “*FAST CORRIDOR*”, invece, si basa sull’attivazione di “*corridoi controllati*”, consistenti in specifici percorsi su strada o ferrovia che i *container* trasportati tramite automezzi o convogli ferroviari, monitorati con avanzate tecnologie, devono seguire dall’area portuale di arrivo delle merci in luogo autorizzato esterno, ubicato anche a notevole distanza, ove saranno svolte le operazioni di sdoganamento.

Nell’ipotesi in cui durante il tragitto, si verifichino eventuali anomalie connesse, ad esempio, alla deviazione dell’automezzo dal percorso prestabilito, l’Ufficio doganale chiede l’intervento della Guardia di Finanza per effettuare i tempestivi riscontri sul posto.

### 2.2 Lineamenti principali del sistema sanzionatorio doganale

L’art. 42 CDU, pur riservando agli Stati membri il diritto di determinare le sanzioni applicabili per le violazioni della normativa doganale, recepisce l’elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia in materia, prescrivendo che le sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive.

Tale disposizione, in assenza di una disciplina unionale armonizzata in tema di sanzioni, prevede principi guida cui devono ispirarsi gli ordinamenti dei singoli Paesi membri.

Come evidenziato dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nella circolare n. 8/D in data 19 aprile 2016, l’attuale impianto sanzionatorio nazionale, previsto dal D.P.R. n. 43/1973 (TULD), risulta conforme ai suddetti principi e, pertanto, continua a trovare piena applicazione.

Fino a oggi, tuttavia, il sistema sanzionatorio non ha ancora trovato perfetta armonizzazione.

Una proposta di Direttiva presentata dalla Commissione n. 2013/0432 del 13 dicembre 2013 evidenzia che questa situazione ha prodotto una condizione di incertezza che dovrà essere rimossa in quanto potenzialmente idonea a creare distorsioni di mercato. Infatti, all’interno degli Stati membri risultano applicate a più livelli svariate sanzioni in risposta alle infrazioni dell’identica normativa doganale.

Il testo della Commissione indica come, per esempio, la soglia finanziaria, che all’interno degli Stati membri marca la differenza tra infrazione penalmente rilevante o meno, ha attualmente un *range* variabile da 266 a 50 mila euro e che i limiti temporali del potere sanzionatorio va-

riano da 1 a 30 anni, mentre in alcuni Stati membri non è previsto alcun limite di decadenza.

Per ovviare alle suddette criticità, la Commissione Europea propone di tipicizzare un lungo elenco di fattispecie sanzionabili diviso in tre macro categorie: fattispecie sanzionabili in caso di *strict liability* (concetto assimilabile alla nostra responsabilità oggettiva), in caso di colpa o negligenza, o in caso di dolo. Per ciascuna delle categorie viene proposta una scala di sanzioni “*effettive, proporzionate e dissuasive*” secondo quelli che sono i criteri affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (in particolare con le sentenze rese per le cause C-382/92 e C-91/02).

Il *range* delle sanzioni irrogabili dovrà variare dall’1 al 30% del valore delle merci o stabilito in misura fissa se la violazione attiene a determinati *status* o autorizzazioni. Per ovviare alle differenze di limiti temporali della potestà punitiva, la Commissione Europea suggerisce, poi, l’introduzione di un limite temporale di quattro anni dal giorno in cui l’infrazione viene commessa o in caso di continuazione o reiterazione dal giorno in cui cessa.

Al fine di ovviare alla sovrapposizione di giudicati, viene proposta l’introduzione di un meccanismo che preveda la sospensione del procedimento amministrativo nel caso in cui per gli stessi fatti inizi un procedimento penale. Infine viene incentivata la cooperazione e lo scambio di informazione tra gli Stati membri. La proposta dovrà essere sottoposta ora al vaglio del Parlamento e del Consiglio<sup>13</sup>.

Il Reg. (CE. EURATOM) n. 2988/1995 relativo alla tutela degli interessi finanziari dell’Unione ha rappresentato, sino ad oggi, la legge-quadro di tutta la normativa comunitaria e nazionale in materia di controlli, misure e sanzioni amministrative nel settore delle irregolarità da cui derivano minori introiti di risorse proprie (dazi doganali ed agricoli) o maggiori uscite di bilancio.

In particolare, l’art. 2 prevede che i controlli devono avere carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo per assicurare un’adeguata ed omogenea tutela degli interessi finanziari dell’Unione Europea.

---

<sup>13</sup> Così in “UE, sulle sanzioni doganali un obiettivo unico: armonizzare”, di M. Faggion, in *Fisco Oggi* del 13 gennaio 2014.

Devono quindi, essere limitati sempre più gli interventi formali e non sostanziali, sistematici e non selettivi, superficiali e non deterrenti.

Resta il fatto che le procedure di applicazione dei controlli continueranno a essere disciplinate dalla normativa degli Stati membri, fatto salvo quanto prescritto dalle disposizioni settoriali eventualmente emanate dall'Unione.

A tal riguardo, l'art. 8 precisa che gli Stati membri adottano le misure necessarie adeguate e proporzionate tenendo conto delle prassi e delle strutture amministrative esistenti, in modo da non dar luogo a vincoli economici ed a costi amministrativi eccessivi. Tuttavia, *“se del caso”*, la natura e la frequenza dei controlli e delle verifiche *in loco* che gli Stati membri debbono eseguire, nonché le relative modalità di esecuzione, vengono stabilite dalla normativa settoriale comunitaria, con l'obiettivo di *“assicurare un controllo equivalente mediante il ravvicinamento delle procedure e dei metodi”* di lavoro.

In Italia i controlli in dogana sono posti in essere dai funzionari dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli e dalla Guardia di Finanza.

In particolare, il sistema sanzionatorio italiano prevede fattispecie sanzionatorie doganali, sia amministrative che penali, previste dal TULD e dai principi generali per le sanzioni tributarie di cui al D.Lgs. n. 472/1997.

Con riferimento alle sanzioni penali, nello specifico, in ossequio alle disposizioni comunitarie, nel TULD all'art. 282 ss. erano state inserite diverse fattispecie di reato di contrabbando. Il D.Lgs. 15 gennaio 2016, n. 7, *“Disposizioni in materia di depenalizzazione, a norma dell'art. 2, comma 2, della Legge 28 aprile 2014, n. 67”*, pubblicato nella Gazz. Uff. 22 gennaio 2016, n. 17, con decorrenza dal 6 febbraio 2016 ha depenalizzato tali fattispecie.

L'art. 1, comma 1, del suddetto Decreto legislativo prevede, infatti, che *“non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda”*.

Il predetto Testo Unico già prevedeva, inoltre, dagli artt. 302 a 321 illeciti amministrativi puniti con sanzioni amministrative pecuniarie.

Rilevante al riguardo è l'art. 303 TULD, rubricato *“Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana”*, norma sanzionatoria largamente applicata nella pratica doganale, nella sua nuova formulazione, a seguito del Decreto “semplificazioni fiscali”<sup>14</sup>.

La relazione tecnica illustrativa del Decreto legge in questione, precisa che la disposizione in argomento è volta a contrastare quelle condotte che, pur non essendo ascrivibili a fattispecie penalmente rilevanti, costituiscono un grave pregiudizio per la scorrevolezza dei traffici e per l'efficienza dei controlli.

Il comma 1 dell'art. 303 TULD, dedicato alle violazioni formali, punisce con la sanzione amministrativa da 103 a 516 euro le differenze, tra quanto dichiarato e quanto accertato, relative alla qualità, quantità e al valore delle merci destinate all'importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione.

Si tratta di violazioni che non comportano danno per l'Erario, posto che l'ultima parte del comma 1 dell'art. 303 TULD precisa che, in caso di inesatta indicazione del valore, comportante la rideterminazione dei diritti di confine, la sanzione da applicare è quella più grave di cui al comma 3.

Nell'attuale formulazione della norma permangono comunque, le cause di non punibilità già previste dal vecchio comma 2 dell'art. 303 TULD, che riguardano prevalentemente i casi di errore nella determinazione della qualità e della quantità delle merci, mentre solo in un caso residuale viene ricompreso il valore.

Non sono mancati dubbi interpretativi circa la portata del nuovo articolo.

Il comma 3 dell'art. 303 TULD, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 16/2012, prevede che le sanzioni non sono più proporzionali all'entità dell'accertato (da una a dieci volte), ma sono attualmente determinate secondo scaglioni, parametrati ai diritti di confine pretesi dall'Amministrazione a seguito della revisione dell'accertamento.

---

<sup>14</sup> D.L. n. 16 del 6 marzo 2012, convertito con modificazioni dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44.



Deve osservarsi che la gravità delle sanzioni introdotte dal comma 3 dell'art. 303 TULD, pone questioni di compatibilità con il menzionato principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative rispetto al disvalore dell'illecito, che costituisce uno dei fondamenti del sistema nazionale e comunitario, il quale mira a garantire che i provvedimenti sanzionatori non superino la misura di quanto appaia assolutamente necessario al conseguimento dell'obiettivo da raggiungere.

La nuova formulazione normativa solleva, inoltre, alcuni dubbi interpretativi, posto che il comma 1 dell'art. 303 del TULD espressamente sanziona in misura fissa (da 103 a 516 euro) le violazioni relative alla qualità, quantità e valore, mentre il rinvio alle più gravi sanzioni di cui al comma 3 si riferisce soltanto alla inesatta indicazione del valore.

Il coordinamento tra il primo e il comma 3 condurrebbe a ritenere che l'aggravante si riferisca soltanto alle violazioni in materia di valore, mentre quelle in tema di quantità e qualità, da cui può derivare una maggiore liquidazione dei diritti doganali e dell'IVA, sarebbero sanzionate soltanto in misura fissa e residuale. Tale soluzione emerge dalla formulazione letterale della norma, non interpretabile in via analogica in virtù del principio di tassatività del sistema sanzionatorio.

Un ulteriore dubbio sul citato art. 303 emerge in relazione alla inesatta indicazione dell'origine delle merci, poiché la norma prevede espressamente quale violazione solo l'inesatta indicazione della qualità, quantità e valore delle merci importate. Al riguardo, la dottrina e la giurisprudenza di merito<sup>15</sup> hanno rilevato come il principio di tassatività non consenta di estendere la norma sanzionatoria a fattispecie dalla stessa non espressamente punite.

In senso contrario si è espresso, tuttavia, l'orientamento più recente della Cassazione, la quale ha ritenuto che possano essere irrogate sanzioni amministrative anche nelle ipotesi, non previste dal testo norma-

---

<sup>15</sup> La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha ribadito che *"l'interpretazione letterale dell'art. 303, commi 1 e 3, TULD non lascia dubbi sul fatto che la norma intenda colpire solo le differenze concernenti la qualità, quantità e il valore delle merci dichiarate e non anche l'origine delle merci stesse"* (Comm. trib. reg. Milano, 31 maggio 2010, n. 100; Comm. trib. reg. Milano, 12 novembre 2009, n. 102 e 103; Comm. trib. reg. Milano, 27 maggio 2009, n. 48).

tivo, di errata indicazione nella dichiarazione doganale dell'origine delle merci<sup>16</sup>.

### 2.3 Il contrabbando e l'annosa querelle del rapporto tra il contrabbando e l'IVA all'importazione

Ai sensi del TULD, il contrabbando è il reato commesso da chi, con dolo, sottrae (o tenta di sottrarre, vista la disposizione) merci estere al sistema di controllo istituito per l'accertamento ed alla riscossione dei diritti doganali e, segnatamente, dei diritti di confine, come definiti dall'art. 34 TULD nonché di ciò che ad essi viene equiparato a fini sanzionatori<sup>17</sup>.

Per una questione di sistematica legislativa questo delitto, invece di essere previsto e punito dal Codice penale, è stato considerato, nelle diverse figure ed ipotesi, dalla legge doganale, dalla cui disciplina non poteva essere avulso, per i presupposti tecnico-giuridici sui quali è fondato, anche per la sistematicità con il quale le competenze amministrative sono ripartite per l'accertamento delle infrazioni, e alla struttura delle sanzioni punitive basate sul tributo che è oggetto del reato<sup>18</sup>.

Le disposizioni concernenti le violazioni doganali sono contenute nel titolo VII del TULD, che contempla una serie di delitti di contrabbando, ed una disciplina comune a tutte le fattispecie con riferimento agli istituti del tentativo, della recidiva nonché dell'abitudine e della professionalità nel contrabbando<sup>19</sup>.

Diverso è stato l'approccio normativo qualora il reato abbia come oggetto i tabacchi lavorati esteri.

L'art 1 della Legge 19 marzo 2001, n. 926, infatti, ha modificato il testo unico delle leggi doganali introducendo gli articoli:

---

<sup>16</sup> A mente della Suprema Corte il concetto di origine rappresenterebbe un mero attributo della qualità della merce (Cass., Sez. V, 14 febbraio, n. 3467; Cass., 3 agosto 2012, nn. 14042, 14048 e 14052; Cass., 27 luglio 2012, n. 13495).

<sup>17</sup> S. Gallo, "Il contrabbando reato doganale antico e sempre attuale", in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2001, n. 1, Comando Generale Guardia di Finanza, pag. 337.

<sup>18</sup> M. Di Lorenzo, *Il contrabbando e gli altri reati doganali*, CEDAM, Padova, 1956, pag. 86.

<sup>19</sup> I. Scafati, C. Colombo & D. De Gaetano, *Reati tributari e doganali*, Giuffrè Editore, 2013.

- 291-bis rubricato *“Contrabbando di tabacchi lavorati esteri”*<sup>20</sup>;
- 291-ter *“Circostanze aggravanti del delitto di contrabbando di tabacchi lavorati esteri”*;
- 291-quater *“Associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri”*<sup>21</sup>;
- e riformulato l’art. 301-bis *“Destinazione di beni sequestrati o confiscati a seguito di operazioni anticontrabbando”*.

Contestualmente, l’art. 7, comma 4, abrogando l’art. 2 della Legge 18 gennaio 1994, n. 50<sup>22</sup>, ha eliminato l’unica disposizione punitiva relativa al contrabbando collocata al di fuori del TULD.

L’intenzione, espressa anche nella relazione illustrativa al progetto da cui è derivata la legge in esame<sup>23</sup>, è stata quella di inquadrare il contrabbando di Tabacchi Lavorati Esteri (TLE) nella più ampia eccezione di contrabbando doganale apportando così sostanziali modifiche alla normativa sul contrasto al contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

L’art. 295 del TULD contempla, poi, le ipotesi *“aggravate”* del reato di contrabbando di merci in genere, al verificarsi delle quali, oltre all’aumento della misura della multa, è anche prevista la pena detentiva della reclusione.

---

<sup>20</sup> Nell’originaria stesura, gli articoli dovevano essere introdotti a partire dall’art. 294-bis, e cioè dopo tutte le disposizioni sul contrabbando doganale compresa quella che disciplina il tentativo (art. 293), rischiando, però, di ingenerare qualche problema circa l’applicabilità di quest’ultimo alle nuove disposizioni sul contrabbando di TLE.

<sup>21</sup> Nell’originaria stesura, gli articoli dovevano essere introdotti a partire dall’art. 294-bis, e cioè dopo tutte le disposizioni sul contrabbando doganale compresa quella che disciplina il tentativo (art. 293), rischiando, però, di ingenerare qualche problema circa l’applicabilità di quest’ultimo alle nuove disposizioni sul contrabbando di TLE.

<sup>22</sup> *“Chiunque introduce, vende, acquista o detiene nello stato tabacco lavorato estero di contrabbando in quantità superiore a quindici chilogrammi è punito con la reclusione da uno a quattro anni, ferme restando le sanzioni previste dal testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni.”*

<sup>23</sup> Il progetto che ha dato origine alla legge in esame presentato il 14 settembre 1999 era presentato da una relazione illustrativa le cui parole iniziali erano: *“Il contrabbando di tabacchi lavorati esteri va inquadrato nella più ampia accezione di contrabbando doganale”*.

In particolare, la richiamata disposizione prevede quali aggravanti:

- per commettere il contrabbando, siano stati utilizzati mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato;
- nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, il colpevole sia sorpreso a mano armata;
- nel commettere il reato, o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, tre o più persone colpevoli di contrabbando siano sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;
- il fatto sia connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la Pubblica amministrazione;
- il colpevole sia un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita.

Gli artt. dal 296 al 298 del D.P.R. n. 43/1973 (c.d. TULD) dettano speciali disposizioni in tema di recidiva, abitualità e professionalità con riferimento alle fattispecie incriminatrici sanzionate dal medesimo testo normativo.

Per il reato di contrabbando è prevista anche l'applicazione delle misure di sicurezza. Nel caso del reato in questione si possono dividere in personali e patrimoniali.

Quanto alle misure personali, l'art. 300 del D.P.R. n. 43/1973, prevede quella della libertà vigilata.

La libertà vigilata è una misura di sicurezza personale non detentiva che è sempre obbligatoriamente ordinata quando, per un delitto di contrabbando, viene applicata la pena della reclusione superiore ad un anno.

Interesse particolare riveste l'art. 301 che contempla l'unica misura di sicurezza patrimoniale prevista dalla normativa doganale: la confisca, della quale si parlerà più ampiamente in seguito.

Al riguardo, l'art. 70, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, chiarisce che l'IVA relativa alle importazioni è *"accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione"* e che *"si applicano, per quanto concerne le contro-*

*versie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine”.*

Sul punto, va precisato che in merito alla qualificazione dell'IVA all'importazione come diritto di confine ovvero quale tributo interno e alle relative conseguenze che ne discendono, non vi è univoca giurisprudenza.

Infatti, la giurisprudenza meno recente, tra cui le sentenze della Corte di cassazione 5 aprile 2001, n. 13826 e 23 maggio 2001, n. 20914, che si rifà alla pronuncia della Corte di Giustizia CE 25 febbraio 1988, causa C-299/86, ritiene che l'IVA dovuta all'atto dell'importazione è un tributo interno e, come tale, non costituisce né un diritto doganale, né una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale.

Conseguentemente, secondo tale giurisprudenza, la violazione del predetto art. 70 costituirebbe una fattispecie autonoma e distinta dal reato di contrabbando e il rinvio operato dalla citata norma alle disposizioni del TULD sarebbe solamente relativo alla determinazione delle sanzioni.

Pertanto, seguendo tale interpretazione, non opererebbe la presunzione prevista dall'art. 25, comma 2, del TULD, secondo cui, in caso di mancata o inattendibile prova della legittimità della provenienza delle merci all'interno del territorio comunitario, il detentore delle stesse è ritenuto responsabile del reato di contrabbando.

Invece secondo la sentenza 29 novembre 2010, n. 42161 della Corte di cassazione<sup>24</sup>, l'IVA dovuta per l'importazione di beni sarebbe qualificabile come diritto di confine, in quanto il tributo deve essere assolto in dogana all'ingresso del bene nel territorio dello Stato ed è commisurato al valore dei beni importati preso a base per l'applicazione dei dazi doganali.

Da ultimo, ci sono state le sentenze della Cassazione penale, Sez. III, sentenza 7 settembre 2012, nn. 34256 e 34257 e n. 1172 del 9 gennaio 2013 che hanno affermato che l'IVA all'importazione non può farsi rientrare tra i diritti di confine e che ha natura di tributo interno che è, comunque, dovuta anche nell'ipotesi di abolizione dei dazi doganali, ri-

---

<sup>24</sup> R. Fanelli *“Evasione dell'IVA all'importazione: reato autonomo o contrabbando?”*, in *Corr. Trib.*, n. 6/2011.

spetto ai quali ha un presupposto economico e finanziario del tutto diverso e non ne costituisce una duplicazione, pur essendo per motivi di opportunità e di politica fiscale accomunata ai medesimi.

Tale tesi ritiene, quindi, la violazione dell'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972 un reato autonomo rispetto al reato di contrabbando.

### 2.4 La circolazione transfrontaliera negli spazi doganali<sup>25</sup>

La disciplina comunitaria di riferimento in materia di circolazione transfrontaliera di valuta è costituita dal Reg. CE n. 1889/2005 del 26 ottobre 2005 del Parlamento Europeo e del Consiglio, relativo ai controlli sul denaro contante in entrata o in uscita dall'Unione Europea.

Il Regolamento prevede il *principio dell'obbligatoria dichiarazione valutaria*, da presentare a cura di ogni persona fisica che entra nella Comunità o ne esce trasportando denaro contante<sup>26</sup> d'importo pari o superiore a 10.000 euro; il possesso di tale somma va dichiarata all'Autorità competente dello Stato membro di entrata o di uscita.

Per "Autorità competenti", si intendono le Autorità doganali degli Stati membri o altre Autorità autorizzate dai medesimi Paesi membri ad applicare il Regolamento comunitario.

Il Reg. n. 1889/2005, al pari degli altri Regolamenti comunitari emanati ai sensi dell'art. 249 del Trattato CE, è di per se stesso obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno Stato membro, per cui ha prodotto effetti immediati simili a quelli dei provvedimenti di legge nazionali fin dalla data della sua effettiva entrata in vigore (15 giugno 2007).

Al riguardo, occorre evidenziare che:

---

<sup>25</sup> Per maggiori approfondimenti si veda "Il Digesto delle discipline privatistiche - sezione di Diritto commerciale", XVIII ed. 2015, voce "Diritto valutario", a cura di A. De Cicco - S. La Rocca.

<sup>26</sup> Si intendono tutte le banconote e monete in circolazione come mezzo di scambio (in euro o valute estere), nonché gli strumenti di pagamento negoziabili al portatore (*travellers cheque*, assegni, effetti all'ordine e mandati di pagamento) girati senza restrizioni, a favore di un beneficiario fittizio o emessi altrimenti in forma tale che il relativo titolo passi alla consegna, e gli strumenti incompleti (compresi assegni, effetti all'ordine e mandati di pagamento), firmati ma privi del nome del beneficiario.

- già prima del Regolamento del 2005, il nostro ordinamento aveva previsto e reso obbligatorio, attraverso il D.L. n. 167 del 28 giugno 1990<sup>27</sup>, convertito in Legge n. 227 del 4 agosto 1990, un sistema nazionale di sorveglianza dei trasferimenti al seguito di denaro contante, titoli e valori mobiliari, basato proprio sulla presentazione di una dichiarazione specifica all'Unità di Informazione Finanziaria, che scattava sia per i passaggi intracomunitari (dall'Italia verso un altro Paese dell'Unione Europea, e viceversa), sia per quelli extracomunitari (dall'Italia verso un Paese non appartenente all'Unione Europea, e viceversa);
- l'impatto del Reg. n. 1889/2005 ha comportato, da subito, l'esigenza di allineare il sistema di sorveglianza nazionale alla nuova soglia di 10.000 euro (prima, fissata a 12.500 euro) attraverso il D.M. 15 giugno 2007, determinando, altresì, l'obbligatorietà della dichiarazione dei passaggi di capitali in tutti i casi di transiti extracomunitari di persone dirette da e verso l'estero, ivi compresi quelli fra l'Italia e la Repubblica di San Marino<sup>28</sup> o lo Stato del Vaticano<sup>29</sup> e, all'inverso, da San Marino o dallo Stato del Vaticano verso l'Italia.

---

<sup>27</sup> Recante *"Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori."*.

<sup>28</sup> Circa l'obbligatorietà della dichiarazione valutaria da/verso la Repubblica di San Marino, si è espresso il senso favorevole il Comitato di Sicurezza Finanziaria nel 2009 sulla base anche di un parere motivato della Banca d'Italia secondo cui:

- la disciplina di cui al Reg. n. 1889/2005 non prevede eccezioni di sorta e copre quindi tutti i casi di passaggi extracomunitari;

- non vi sono accordi fra l'Unione Europea e la Repubblica di San Marino per la cooperazione nella lotta al riciclaggio che possono far considerare, a tal fine, la Repubblica di San Marino come territorio comunitario;

- l'applicazione doverosa del Reg. 1889 e della normativa nazionale con esso allineata non viene ad incidere sulla parità di trattamento fra residenti italiani e residenti sammarinesi in materia valutaria attuata dall'art. 3 della Convenzione 1991: sia gli uni che gli altri, infatti, si vedrebbero assoggettati ad un regime di controlli al confine ma senza pregiudizio per l'equiparazione in materia valutaria quale sancita dal ridetto art. 3.

<sup>29</sup> Un parere favorevole all'obbligatorietà della dichiarazione valutaria per i passaggi di denaro dalla Città del Vaticano verso l'Italia e viceversa è stato espresso in data 3 novembre 2010, a norma dell'art. 8, comma 2, del D.Lgs. n. 195/2008, dalla Commissione consultiva per le infrazioni valutarie ed antiriciclaggio, di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 114/2007, in relazione ad alcune contestazioni effettuate dal Nucleo Speciale Polizia Valutaria.

Tuttavia, allo scopo di armonizzare ed allineare in tutti i suoi punti la normativa interna con quella comunitaria completando, così, la disciplina sostanziale dei presupposti e delle modalità di applicazione degli obblighi di dichiarazione, sulla base dei principi direttivi fissati dall'art. 15 della Legge delega n. 34 del 25 febbraio 2008, è stato emanato il D.Lgs. n. 195 in data 19 novembre 2008 (per brevità, di seguito Decreto n. 195/2008), recante *"Modifiche ed integrazioni alla normativa valutaria in attuazione del Regolamento CE n. 1889/2005"*, che costituisce ora la disciplina base nazionale in materia di circolazione transfrontaliera di capitali al seguito, in sostituzione della previgente normativa fissata dal predetto D.L. n. 167/1990.

Passando ad esaminare le principali disposizioni di legge del Decreto n. 195/2008, ne evidenziamo le Autorità di gestione, di controllo e di irrogazione delle sanzioni.

Come già ricordato, l'art. 2 del Reg. n. 1889/2005 stabilisce che le Autorità competenti sono le Autorità doganali degli Stati membri o altre Autorità autorizzate dagli Stati membri ad applicare il presente Regolamento.

Coerentemente con questa definizione, l'art. 1, comma 1, lett. a), del Decreto n. 195/2008 individua le Autorità preposte a tutela del sistema di sorveglianza nazionale sui movimenti transfrontalieri di valuta, ossia *l'Agenzia delle Dogane e Monopoli, la Guardia di Finanza, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Unità di Informazione Finanziaria* presso la Banca d'Italia, cui il legislatore attribuisce, per ognuna di esse, uno specifico ruolo nell'attività di prevenzione.

In particolare:

- *l'Agenzia delle Dogane e Monopoli* costituisce l'organismo cui è demandata la raccolta e la gestione delle dichiarazioni obbligatorie di valuta d'importo pari o superiore a 10.000 euro;
- la *Guardia di Finanza* esercita, sia in collaborazione con i funzionari doganali, che in via autonoma, le potestà di controllo, accertamento e contestazione delle infrazioni valutarie;
- il *Ministero dell'Economia e delle Finanze* rappresenta l'Autorità competente per l'istruttoria del procedimento di irrogazione delle sanzioni;



- *l'Unità di Informazione Finanziaria* costituisce l'Amministrazione destinataria delle informazioni e dei dati antiriciclaggio ed antiterrorismo, acquisiti nel corso degli accertamenti valutari alla frontiera.

Per realizzare il sistema di sorveglianza, le Autorità competenti possono adottare forme di coordinamento e di scambio di informazioni, anche attraverso l'utilizzo di supporti informatici.

L'art. 3 del Decreto n. 195/2008 prescrive che ogni persona fisica che entra nel territorio nazionale o ne esce e trasporta "denaro contante" d'importo pari o superiore a 10.000 euro deve dichiarare tale somma all'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

L'art. 4, paragrafo 1, del Reg. CE n. 1889/2005 prevede che *"al fine di controllare l'adempimento dell'obbligo di dichiarazione stabilito dall'art. 3, i funzionari delle Autorità competenti sono autorizzati, alle condizioni previste dalla legislazione vigente, a sottoporre a misure di controllo le persone fisiche, i loro bagagli e i loro mezzi di trasporto"*.

In conformità a tale previsione, la legislazione nazionale (art. 4 del D.Lgs. n. 195/2008) nel recepire l'indirizzo comunitario si è determinata nell'attribuire, in modo del tutto paritetico, in capo ai funzionari dell'Agenzia delle Dogane ed ai militari della Guardia di Finanza, i poteri di accertamento e di contestazione delle violazioni all'obbligo di dichiarazione valutaria. A tal fine:

- i funzionari dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli esercitano i poteri e le facoltà attribuiti dal Reg. UE n. 952/2013 del 9 ottobre 2013<sup>30</sup>, dal D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (c.d. TULD), dall'art. 32, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla

---

<sup>30</sup> Recante l'istituzione del Codice Doganale Comunitario. Tra le norme di possibile interesse, si rammenta l'art. 46 che, in tema di controllo delle merci, fa riferimento alle modalità di svolgimento dei controlli doganali. In particolare, secondo tale disposizione, i controlli doganali possono consistere nella visita delle merci, nel prelievo di campioni, nella verifica dei dati delle dichiarazioni e dell'esistenza e autenticità di documenti, nell'esame della contabilità degli operatori economici e di altre scritture, nel controllo dei mezzi di trasporto, nonché nel controllo del bagaglio e di altre merci che le persone portano con sé o su di sé e nello svolgimento di indagini ufficiali e di altri atti simili.

## Cap. 2 - I controlli e il sistema sanzionatorio in materia doganale

---

Legge 29 ottobre 1993, n. 427<sup>31</sup>, e dall'art. 28, comma 1, lett. a), del D.P.R. 31 marzo 1988, n. 148 (art. 4, comma 1);

- i militari della Guardia di Finanza si avvalgono dei poteri e delle facoltà attribuiti dal D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, dall'art. 28, comma 1, lett. a), del D.P.R. 31 marzo 1988, n. 148, dalla Legge 7 gennaio 1929, n. 4 e dalle leggi tributarie laddove applicabili (art. 4, comma 2);
- i militari del Nucleo Speciale Polizia Valutaria esercitano, altresì, i poteri attribuiti dall'art. 25 del predetto D.P.R. n. 148/1988<sup>32</sup> (art. 4, comma 3).

Relativamente alle modalità di accertamento delle contestazioni delle violazioni valutarie, per effetto di quanto previsto dall'art. 4, comma 4,

---

<sup>31</sup> Tale articolo stabilisce che *“oltre alle visite, alle ispezioni ed ai controlli previsti dagli artt. 19 e 20 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni, i funzionari doganali possono svolgere le predette attività anche nei luoghi previsti dall'art. 20-bis del medesimo Decreto”*.

<sup>32</sup> Art. 25 del D.P.R. n. 148/1988 *“1. L'Ufficio italiano dei cambi (ora UIF) vigila sull'osservanza delle norme valutarie e, al fine di prevenire e accertare violazioni delle norme stesse, provvede ad effettuare a mezzo di propri funzionari:*

*a) controlli successivi per campione sui dati e sulle attestazioni forniti dagli operatori alle banche abilitate;*

*b) verifiche dei dati concernenti la gestione valutaria delle banche abilitate e di quelli relativi ad operazioni delle altre imprese autorizzate;*

*c) ispezioni presso aziende di credito e istituti di credito speciali, nonché presso altri soggetti, presso i quali si abbia ragione di ritenere che esista documentazione rilevante, in luoghi diversi dalle dimore private. Nei riguardi dei soggetti sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia, l'Ufficio italiano dei cambi può procedere ad ispezioni direttamente o per mezzo del servizio vigilanza della Banca d'Italia.*

*2. Informazioni e dati relativi a infrazioni valutarie anche in via di accertamento, raggruppati per operatore, possono essere inseriti nel sistema informativo valutario dell'Ufficio italiano dei cambi nei limiti stabiliti dall'Ufficio medesimo. Tali dati, se non riguardano reati valutari, non devono essere conservati per più di cinque anni e possono essere forniti su richiesta, oltre che all'autorità giudiziaria, al Ministero del tesoro, al Ministero delle Finanze e al Ministero del commercio con l'estero. 3. L'Ufficio italiano dei cambi, nell'esercizio delle funzioni di sua competenza, può richiedere la collaborazione della Guardia di Finanza. Può avvalersi anche della collaborazione dell'Istituto nazionale per il commercio estero. 4. Tutti coloro che esercitano funzioni di vigilanza valutaria ai sensi del presente testo unico rivestono la qualifica di pubblico ufficiale e sono tenuti al segreto d'ufficio”*.

del Decreto n. 195/2008, restano applicabili le previsioni dell'art. 29, commi 1, 2 e 3, del D.P.R. n. 148/1988, secondo cui:

- i pubblici ufficiali demandati all'accertamento delle violazioni alle norme valutarie redigono i verbali in relazione ai fatti accertati, dei sequestri eseguiti e delle dichiarazioni rese dagli interessati;
- con lo stesso verbale, ovvero con separato atto, procedono alla contestazione delle violazioni delle norme valutarie punibili con sanzioni amministrative;
- l'atto di contestazione con cui è stata rilevata la sanzione amministrativa deve essere consegnato immediatamente all'interessato. Quando la consegna non sia possibile, l'atto deve essere notificato secondo quanto previsto dall'art. 14 della Legge n. 689/1981<sup>33</sup>.

Ai sensi, dell'art. 4, comma 5, del Decreto n. 195/2008, i verbali di contestazione sono conservati in forma nominativa per la durata di dieci anni e trasmessi al Ministero dell'Economia e delle Finanze, tramite supporti informatici, entro sette giorni dalla data di contestazione, ai fi-

---

<sup>33</sup> Art. 14 della Legge n. 689/1981 "Contestazione e notificazione". *"La violazione, quando è possibile, deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa. Se non è avvenuta la contestazione immediata per tutte o per alcune delle persone indicate nel comma precedente, gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di novanta giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di trecentosessanta giorni dall'accertamento. Quando gli atti relativi alla violazione sono trasmessi all'autorità competente con provvedimento dell'autorità giudiziaria, i termini di cui al comma precedente decorrono dalla data della ricezione. Per la forma della contestazione immediata o della notificazione si applicano le disposizioni previste dalle leggi vigenti. In ogni caso la notificazione può essere effettuata, con le modalità previste dal Codice di procedura civile, anche da un funzionario dell'amministrazione che ha accertato la violazione. Quando la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, si osservano le modalità previste dall'art. 137, terzo comma, del medesimo codice. Per i residenti all'estero, qualora la residenza, la dimora o il domicilio non siano noti, la notifica non è obbligatoria e resta salva la facoltà del pagamento in misura ridotta sino alla scadenza del termine previsto nel secondo comma dell'art. 22 per il giudizio di opposizione. L'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione si estingue per la persona nei cui confronti è stata omessa la notificazione nel termine prescritto".*

ni del procedimento sanzionatorio previsto dall'art. 8 dello stesso provvedimento legislativo.

### 2.5 Tutela del *Made in* in ambito doganale

La continua delocalizzazione dell'attività produttiva, al fine, soprattutto di ottenere minori costi di manodopera, ha generato per molte aziende nazionali una sempre più attuale criticità relativamente all'attribuzione del "*Made in Italy*".

L'attribuzione del "*Made in*" è funzione di una serie di parametri che, a vario titolo, impongono che la totalità (o la prevalenza) delle componenti di un prodotto finito siano originarie<sup>34</sup>.

Negli ultimi anni si è assistito a un proliferare di iniziative in materia, spesso nate sotto la pressione di esigenze contingenti e prive di un disegno unitario, che si sono purtroppo distinte per una disorganicità almeno pari alle buone intenzioni che stavano alla base di esse, tanto più poiché non si è tenuto sufficientemente in conto il fatto che la materia è già in parte disciplinata da una fonte sovraordinata al nostro diritto nazionale, e segnatamente dal Codice Doganale Comunitario, il quale prevede che i prodotti che hanno subito lavorazioni in Paesi diversi debbano ritenersi originari dell'ultimo Paese in cui hanno subito una trasformazione sostanziale: il che comporta, tra l'altro, per l'Autorità giudiziaria nazionale la necessità di disapplicare eventuali disposizioni in contrasto, stante il noto principio della prevalenza delle norme comunitarie su quelle interne difformi, anche successive.

Ciò non ha giovato certo alla chiarezza della disciplina e alla certezza del diritto, necessarie in tutti i campi e, soprattutto, in relazione a norme sanzionatrici penali o che comunque prevedono l'applicazione di sanzioni amministrative di tipo afflittivo: e, paradossalmente, ha "reso la vita più difficile" proprio alle imprese italiane oneste, alle quali ha imposto oneri di difficile se non impossibile attuazione, lasciando al contempo larghe maglie attraverso le quali ha avuto la destrezza di infilarsi chi vive invece ai margini e oltre i margini della legalità.

In particolare la disposizione contenuta nell'art. 4, comma 49, della Legge finanziaria 2004 (Legge n. 350/2003) afferma:

---

<sup>34</sup> M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale*, IPSOA Editore, 2014, pag. 762.

*“L’importazione e l’esportazione a fini di commercializzazione ovvero la commercializzazione di prodotti recanti false o fallaci indicazioni di provenienza costituisce reato ed è punita ai sensi dell’art. 517 del Codice penale<sup>35</sup>; costituisce falsa indicazione la stampigliatura ‘Made in Italy’ sui prodotti e merci non originari dall’Italia ai sensi della normativa europea sull’origine; costituisce fallace indicazione, anche qualora sia indicata l’origine e la provenienza estera dei prodotti o delle merci, l’uso di segni, figure, o quant’altro possa condurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana; le fattispecie sono commesse sin dalla presentazione dei prodotti o delle merci in dogana per l’immissione in consumo o in libera pratica e sino alla vendita al dettaglio la fallace indicazione delle merci, può essere sanata, sul piano amministrativo con l’asportazione a cura e a spese del contravventore dei segni o delle figure o di quant’altro induca a ritenere che si tratti di un prodotto di origine italiana; la falsa indicazione sull’origine o sulla provenienza di prodotti o merci può essere sanata sul piano amministrativo attraverso l’esatta indicazione dell’origine o l’asportazione della stampigliatura Made in Italy”.*

Passando all’esame della norma, chiara si manifesta la volontà del legislatore di proteggere in maniera specifica il *“Made in Italy”*, anche per quanto riguarda la fase delle esportazioni oltre che delle commercializzazioni, stabilendo che la fattispecie illecita configura una violazione di carattere penale prevista dall’art. 517 c.p.

Prima dell’introduzione di detta norma, la giurisprudenza aveva espresso pareri contrastanti in merito alla configurabilità del reato di *“vendita o messa in circolazione”* di cui all’art. 517 c.p., già all’atto della presentazione in dogana per lo sdoganamento di merci recanti segni mendaci.

Per ciò che concerne la seconda parte della norma in esame, occorre procedere con molta cautela: giacché la normativa europea sull’origine non introduce il concetto di origine di un singolo Stato membro (es. origine italiana), bensì quello di origine comunitaria.

La parte successiva del secondo periodo, poi, ricomprende nelle false indicazioni di provenienza anche quelle etichette apposte su prodotti di origine terza (ai sensi della normativa comunitaria) che, pur recando

---

<sup>35</sup> Art. 517 c.p.: *“Vendita di prodotti industriali con segni mendaci”*.

un'indicazione riferita a detti Paesi, contengono anche segni e/o figure che inducano il consumatore a ritenere che si tratti di merci di origine italiana.

Nei restanti due periodi del comma 49 vengono individuate le ipotesi di falsa indicazione e di fallace indicazione.

La prima consiste nella stampigliatura "*Made in Italy*" sui prodotti e merci che non abbiano l'origine italiana, mentre la seconda ricomprende l'apposizione, su prodotti privi di indicazioni di origine, di segni, figure o quant'altro, tali da indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce stessa sia di origine italiana ed anche l'apposizione, su prodotti sui quali è indicata una origine e provenienza estera, di segni, figure o quant'altro, tali da indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana.

Pertanto, se all'atto dell'importazione o dell'esportazione di una merce l'Ufficio doganale dovesse ravvisare l'ipotesi di violazione di una delle sopra indicate fattispecie, quest'ultimo procederà al sequestro della merce in questione inoltrando, ai sensi dell'art. 347 c.p.p., la relativa notizia di reato al Pubblico ministero competente.

Rispetto alla precedente normativa di cui al D.P.R. 26 febbraio 1968, n. 656, però, la regolarizzazione delle merci recanti false o fallaci indicazioni (a spese del contravventore), che comporta l'esatta indicazione dell'origine ovvero l'asportazione della stampigliatura "*Made in Italy*" nel caso di ipotesi della falsa indicazione d'origine, ovvero l'asportazione dei segni e delle etichette che inducono a ritenere trattarsi di prodotto di origine italiana qualora si tratti di fallace indicazione, ha effetti ai soli fini del rilascio della merce medesima, in quanto il procedimento penale di fronte all'Autorità giudiziaria continua a permanere.

Sempre all'art. 4 della predetta Legge finanziaria 2004, i successivi commi prevedono:

- l'istituzione presso l'Agenzia delle Dogane e Monopoli di una centrale operativa per potenziare le attività di controllo e di analisi nelle operazioni doganali attraverso l'utilizzo di apparecchiature *scanner* (comma da 50 a 53);

- la possibilità di sottoscrizione fra l'Agenzia delle Dogane e Monopoli e gli operatori, su richiesta di quest'ultimi, di apposite convenzioni per la raccolta in una banca dati multimediale dei dati caratteristici idonei a contraddistinguere i prodotti da tutelare (comma da 54 a 56);
- l'istituzione dello "sportello unico doganale" presso l'Agenzia delle Dogane e Monopoli per semplificare le operazioni di importazione e di esportazione e per concentrare i termini delle attività istruttorie connesse alle predette operazioni (comma da 57 a 60);
- l'istituzione presso il Ministero delle Attività Produttive (oggi Ministero per lo Sviluppo economico) di un apposito fondo per la realizzazione di azioni a sostegno di una campagna promozionale straordinaria a favore del "*Made in Italy*", anche attraverso la regolamentazione dell'indicazione di origine o l'istituzione di un apposito marchio a tutela delle merci integralmente prodotte sul territorio italiano o assimilate ai sensi della normativa europea in materia di origine (comma 61 e 76);
- la vigilanza del Ministero delle Politiche agricole e forestali del marchio destinato alle produzioni agroalimentari italiane di qualità (comma 62);
- l'emanazione di un Regolamento volto a disciplinare le indicazioni di origine e di istituzione ed uso di un marchio di cui prima (comma 63);
- l'istituzione presso l'allora Ministero delle Attività produttive del Comitato Nazionale Anti-contraffazione (CNAC) con funzioni di monitoraggio dei fenomeni in materia di violazione dei diritti di proprietà industriale e intellettuale, di coordinamento e di studio delle misure volte a contrastarli, nonché di assistenza alle imprese per la tutela contro le pratiche commerciali sleali (comma da 72 a 73);
- l'istituzione di Uffici di consulenza e di monitoraggio per la tutela del marchio e delle indicazioni di origine e per l'assistenza legale alle imprese nella registrazione dei marchi e brevetti e nel contrasto alla contraffazione e alla concorrenza sleale presso gli Uffici dell'Istituto per il Commercio estero o presso gli Uffici delle Rappresentanze Diplomatiche e Consolari (comma da 74 a 75);

- la possibilità per l'Autorità amministrativa, quando accerta all'atto dell'importazione, esportazione, commercializzazione o distribuzione, la violazione di un diritto della proprietà intellettuale o industriale, di disporre anche d'ufficio, previo assenso dell'Autorità giudiziaria, il sequestro della merce accertata essere contraffatta e, decorsi tre mesi dal predetto sequestro, la distruzione a spese, ove possibile, del contravventore, trattenendo dei campioni della suddetta merce da utilizzare come prova ai fini giudiziari (comma da 80 a 81)<sup>36</sup>.

A tale norma ha fatto, poi, seguito il D.L. 14 marzo 2005, n. 35 (c.d. "Decreto competitività"), convertito in Legge 14 maggio 2005, n. 80. Tale provvedimento ha introdotto, senza ombra di dubbio, un ulteriore strumento di tutela del marchio d'origine "*Made in Italy*".

Ciò, non soltanto, perché ha previsto l'inasprimento (ex art. 1, comma 10) della multa di cui all'art. 517 c.p., ma, soprattutto, perché (ex art. 1, comma 9) ha inserito nell'art. 4, comma 49, della Legge 24 dicembre 2003, n. 350, dopo le parole "*fallaci indicazioni di provenienza*" le seguenti: "*o di origine*".

In definitiva, quindi, attualmente non sembra possibile commercializzare nell'Unione Europea (e, quindi, anche in Italia) merci prodotte all'estero con la sola dicitura relativa al nominativo e all'indirizzo italiano dell'azienda che ne ha curato la produzione e l'importazione, poiché risulterebbe obbligatorio specificare anche il Paese d'origine degli stessi.

Proseguendo nel menzionato *excursus* normativo, si richiama all'attenzione il D.L. 25 settembre 2009, n. 135, convertito in Legge 20 novembre 2009, n. 166. Anche questo provvedimento rappresenta un ulteriore passo in avanti verso una più incisiva tutela del *Made in Italy*.

Per effetto della sua entrata in vigore, infatti, è stata aumentata fino a due anni la pena della reclusione prevista dall'art. 517 c.p. (in luogo del massimo edittale di un anno precedentemente previsto), è stato inserito il comma 49-*bis* nell'art. 4 della Legge n. 350/2003 ed, infine, è stata introdotta la disciplina del marchio collettivo "*100% Made in Italy*".

---

<sup>36</sup> Così in "La tutela del c.d. *Made in Italy*", in *Studio sulla contraffazione*, [www.gdf.gov.it](http://www.gdf.gov.it).



Il comma 49-*bis* prevede che costituisce fallace indicazione l'uso del marchio, da parte del titolare o del licenziatario, con modalità tali da indurre il consumatore a ritenere che il prodotto o la merce sia di origine italiana ai sensi della normativa europea sull'origine, senza che gli stessi siano accompagnati da indicazioni precise ed evidenti sull'origine o provenienza estera o comunque sufficienti ad evitare qualsiasi fraintendimento del consumatore sull'effettiva origine del prodotto, ovvero senza essere accompagnati da attestazione, resa da parte del titolare o del licenziatario del marchio, circa le informazioni che, a sua cura, verranno rese in fase di commercializzazione sulla effettiva origine estera del prodotto.

Per i prodotti alimentari, per effettiva origine si intende il luogo di coltivazione o di allevamento della materia prima utilizzata nella produzione e nella preparazione dei prodotti e il luogo in cui è avvenuta la trasformazione sostanziale.

Si precisa, poi, come sia sempre disposta la confisca amministrativa del prodotto o della merce di cui al comma 49-*bis*, salvo che le indicazioni ivi previste siano apposte, a cura e spese del titolare o del licenziatario responsabile dell'illecito, sul prodotto o sulla confezione o sui documenti di corredo per il consumatore.

È stato, infine, realizzato un sistema di certificazione in base al quale i produttori che producono interamente in Italia possono garantire il proprio prodotto con il marchio collettivo *"100% Made in Italy"*. Infatti - ai sensi dell'art. 16, comma 1, del D.L. 25 settembre 2009, n. 135 - si intende realizzato interamente in Italia il prodotto o la merce classificabile come *Made in Italy*, secondo la normativa vigente, e per il quale il disegno, la progettazione, la lavorazione e il confezionamento sono stati compiuti esclusivamente sul territorio italiano.

Di diritto e di fatto, quindi, oggi vi è quello che possiamo definire *"Made in Italy"* doganale (51% finitura italiana) e il *"100% Made in Italy"* (prodotto interamente realizzato in Italia).

Ultima menzione va fatta per la Legge 8 aprile 2010, n. 55, nota come *"Legge Reguzzoni-Versace-Calearo"*, che ha istituito un sistema di etichettatura obbligatoria, dei prodotti finiti e intermedi destinati alla vendita, idoneo non soltanto ad evidenziare il luogo di origine di ciascuna fase di lavorazione, ma anche ad assicurare la tracciabilità dei

prodotti. Il sistema riguarda soltanto il settore tessile, della pelletteria e del calzaturiero.

Ai fini della presente Legge (art. 1, comma 4) l'indicazione del marchio d'origine "*Made in Italy*" può essere apposta esclusivamente su prodotti finiti, le cui fasi di lavorazione abbiano avuto luogo prevalentemente nel territorio nazionale e, in particolare, se almeno due delle fasi di lavorazione previste per ciascun settore siano state eseguite nel territorio medesimo e per le rimanenti fasi sia verificabile la tracciabilità. La legge in esame è stata, però, oggetto di censura espressa ad opera della Commissione Europea.

L'Unione Europea ha, infatti, sollevato forti perplessità sull'attuazione della Legge per ragioni tanto formali quanto sostanziali. In relazione alle ragioni formali, la stessa ha evidenziato come la sua applicazione determinerebbe un conflitto tra norme nazionali e norme comunitarie.

Inoltre, l'UE ha fatto notare come gli Stati Membri debbano comunicare alla Commissione le bozze di regolamentazione tecnica prima della loro adozione e ad uno stadio in cui siano ancora possibili modifiche sostanziali. Ciò in effetti non risultava avvenuto, poiché la Legge era stata approvata il 17 marzo 2010 e notificata il successivo 7 maggio quando, cioè, non poteva essere più considerata come bozza.

Sul piano sostanziale, poi, la Commissione UE ha affermato che nessun Paese Membro può assumere autonomamente modalità tecniche di determinazione dell'origine divergenti rispetto a quelle europee in uso poiché ciò sarebbe di ostacolo alla libera circolazione dei prodotti.

Possiamo quindi dire che, ad oggi, è possibile inserire la dicitura *Made in Italy* soltanto se il prodotto è stato interamente realizzato in Italia ovvero se il bene ha subito in Italia l'ultima trasformazione sostanziale.

Pertanto, se un'impresa può indicare l'origine italiana ai fini doganali ha altresì la facoltà di apporre il marchio d'origine "*Made in Italy*".

L'inadeguatezza delle misure indicate potrà essere superata soltanto laddove l'Unione Europea imporrà, definitivamente, l'obbligo di apporre l'indicazione dell'origine geografica della merce sui prodotti destinati al Mercato Unico.

L'attuale indiscriminata importazione di prodotti di cui non si conosce, di fatto, l'effettiva provenienza trova, tuttavia, ancora oggi la ferma

adesione delle società multinazionali, che delocalizzando completamente i propri processi produttivi nei Paesi in via di sviluppo sono fortemente interessate a non palesare l'origine geografica dei beni, poiché questi sono prodotti a costi altamente competitivi e successivamente rivenduti, con elevati margini di profitto, nei mercati sviluppati.

Un segnale incoraggiante, volto a rafforzare la protezione dei consumatori e a creare condizioni di parità per le imprese, è ravvisabile nelle misure proposte negli anni al Parlamento e al Consiglio Europeo.

La prima, in materia di *"Made in"*, introduce l'obbligo di indicare il Paese d'origine anche per i prodotti fabbricati in Europa e non solo per quelli provenienti da Paesi Terzi.

I produttori, in sostanza, potranno scegliere se apporre l'etichettatura nazionale, ad esempio *"Made in Italy"*, *"Made in Germany"*, *"Made in France"* ecc., o più genericamente quella europea *"Made in Europe"* a condizione che il prodotto sia fabbricato prevalentemente in Europa.

Qualora lo stesso, invece, risultasse realizzato in diversi Paesi dovrà essere indicato, come origine, il luogo dove sia avvenuto *"il principale processo di fabbricazione del prodotto"* e la sua *"sostanziale trasformazione"*.

L'indicazione d'origine obbligatoria, comprensiva del nome e dell'indirizzo del fabbricante, permetterà, quindi, una piena tracciabilità dei prodotti potendo così essere individuato il luogo di effettiva produzione degli stessi.

In questo modo sarà, altresì, garantita una maggiore sicurezza delle merci in quanto, ove le stesse risultassero pericolose, la possibilità di risalire all'Autorità di Sorveglianza del Mercato del Paese dove sono state prodotte consentirà una più rapida individuazione delle misure necessarie per bloccarne la circolazione.

Una proposta di Regolamento UE in materia di *"indicazione del Paese di origine di taluni prodotti importati da Paesi terzi"* è stata presentata dalla Commissione Europea nel dicembre 2005, su iniziativa italiana. Il testo prevedeva l'obbligo di indicazione di origine su *"prodotti industriali importati, ad esclusione dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura e dei prodotti alimentari"* al fine di:

- garantire maggiore trasparenza ai consumatori;

## Cap. 2 - I controlli e il sistema sanzionatorio in materia doganale

---

- assicurare parità di condizioni tra i produttori europei e quelli di Paesi terzi già in possesso di analoga legislazione;
- preservare la competitività e la buona reputazione dell'industria dell'Unione Europea.

Nell'ottobre 2010, il Parlamento Europeo, riunito in seduta plenaria, ha approvato a larga maggioranza il Regolamento in prima lettura. Tuttavia, non è mai emersa una maggioranza favorevole all'adozione del testo all'interno del Consiglio dei Ministri UE, diviso tra i Paesi dell'area meridionale - tra cui l'Italia - favorevoli al Regolamento e i Paesi settentrionali, contrari a restrizioni sull'etichettatura.

La nuova disciplina imporrebbe l'obbligo di apporre la dicitura "*Made in*" su tutti i prodotti che si muovono nel mercato UE (sia per quelli realizzati nell'UE che per quelli provenienti da Paesi *extra*-UE) con alcune eccezioni come il cibo e i medicinali. Secondo la proposta approvata dall'Europarlamento, i produttori UE potrebbero scegliere se mettere sull'etichetta la dicitura "*Made in EU*" oppure optare per il nome del proprio Paese.

Per le merci prodotte in luoghi diversi, con l'espressione "*Paese di origine*" si intenderebbe quello in cui il bene ha subito l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

Al riguardo, affinché la normativa diventi effettiva è tuttavia necessaria l'approvazione del Consiglio dell'Unione Europea. Il c.d. Consiglio competitività avrebbe dovuto pronunciarsi alla fine di maggio 2015, ma gli Stati membri non hanno trovato un accordo perché divisi in un fronte del sì, comprendente tra gli altri Italia, Francia e Spagna, e uno schieramento di altri Stati, per lo più nordici, capeggiati da Germania e Regno Unito.

Recentemente, a maggio 2016, il Parlamento Europeo, in una risoluzione in risposta alle richieste della Commissione Europea sulla strategia per il Mercato Unico interno beni e servizi, ha evidenziato la necessità dell'indicazione geografica non solo per i prodotti alimentari o agricoli, come i DOP, ma anche per altri tipi di prodotti, quali possono essere quelli dell'artigianato ad esempio.

La seconda proposta attiene, invece, all'introduzione di un sistema di vigilanza del mercato caratterizzato da regole più semplici, grazie all'introduzione di un testo unico che disciplini la materia, da procedure semplificate per la notifica dei prodotti pericolosi e da una maggiore sinergia tra il sistema di allarme rapido esistente (RAPEX) e quello di informazione per la vigilanza del mercato (ICSMS)<sup>37</sup>.

### 2.6 La confisca e gli accertamenti economico-patrimoniali nel comparto doganale

La confisca come istituto penalistico, è disciplinata tra le misure di sicurezza patrimoniali e ha la funzione di prevenire la commissione di nuovi reati mediante l'espropriazione a favore dello Stato di cose che, provenendo da illeciti penali ovvero collegate alla loro esecuzione, manterrebbero viva l'idea e l'attrattività del reato.

L'art. 301 del TULD, come visto nel precedente paragrafo 2, prevede quale pena accessoria al contrabbando, *"la confisca delle cose che servono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto"*; inoltre, in deroga all'art. 240 c.p., la confisca è sempre obbligatoria, salvo il caso di *"mezzo di trasporto appartenente a persona estranea al reato qualora questa dimostri di non averne potuto prevedere l'illecito impiego anche occasionale e di non essere incorsa in difetto di vigilanza"*.

Il citato art. 301 del TULD estende poi l'ambito dei beni confiscabili - indipendentemente dall'appartenenza a persona estranea al reato - a tutti i mezzi di trasporto che, anche alternativamente:

- siano idonei allo stivaggio fraudolento delle merci;
- prevedano accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia, in difformità rispetto alle caratteristiche costruttive omologate;
- siano impiegati in violazione delle norme sulla circolazione, navigazione e sicurezza in mare.

Va in ogni caso tenuto presente che, per effetto del combinato disposto degli artt. 295-bis e 334 del TULD, la confisca deve essere sempre adot-

---

<sup>37</sup> Così in *Il Made in Italy e la normativa di riferimento*, [www.italiansdoit.it](http://www.italiansdoit.it).

tata, sia nelle ipotesi depenalizzate di contrabbando, sia laddove il trasgressore abbia definito l'illecito in via amministrativa.

Al riguardo, si precisa che, essendo la confisca una misura di sicurezza patrimoniale che il giudice dispone al termine del procedimento penale, la polizia giudiziaria - allorquando procede per fatti di contrabbando di propria iniziativa - deve redigere un apposito verbale di sequestro da trasmettere entro le 48 ore successive all'Autorità giudiziaria competente per territorio per la prescritta convalida e alla Dogana più vicina al luogo del sequestro per la presa in custodia, ai sensi dell'art. 333 del TULD, dei beni sequestrati.

Giova infine rammentare che, per effetto della previsione contenuta nell'art. 301-*bis* del TULD, i beni mobili iscritti nei pubblici registri, le navi, le imbarcazioni, i natanti e gli aeromobili sequestrati dalla polizia giudiziaria in operazioni anticontrabbando, sono affidati dall'Autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi di polizia che ne facciano richiesta, per l'impiego in attività di polizia.

Accanto all'ipotesi di confisca penale "ordinaria", prevista dall'esaminato art. 301 del TULD e caratterizzata, come visto, da un collegamento diretto tra il bene che si intende colpire, il reato dal quale esso trae origine ed il soggetto criminale che ne ha la disponibilità, il legislatore nazionale, con il dichiarato fine di rendere più efficace il contrasto, sul fronte patrimoniale, alla criminalità organizzata, ha legato alla presenza di tassativi presupposti, la possibilità di fare ricorso alle particolari forme della "*confisca per equivalente*" e della "*confisca per sproporzione*".

In sostanza, la confisca per equivalente, nei casi in cui non sia possibile acquisire il prezzo, il prodotto o il profitto del reato, consente l'apprensione di beni di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona, per un valore ad essi corrispondente; la confisca per equivalente presenta delle connotazioni del tutto particolari posto che, secondo il costante orientamento della dottrina, non impone al giudice l'accertamento del rapporto di pertinenzialità tra reato e provvedimento ablatorio dei proventi illeciti che, per contro, qualifica la confisca disciplinata dall'art. 240 c.p.

Affinché tuttavia possa farsi ricorso all'istituto in parola, è necessaria la presenza di tre tassativi requisiti e, in particolare:

- la sussistenza di uno dei reati per cui è esplicitamente prevista la sua applicazione;
- la non appartenenza dei beni ad un terzo estraneo;
- l'impossibilità di rinvenire, nella sfera giuridico-patrimoniale del responsabile il prezzo o il profitto del reato originario, di cui però sia stata accertata l'esistenza ed il valore.

L'art. 10 del D.Lgs. n. 158/2015, come manifestato nella relazione illustrativa di tale provvedimento, ha fornito una collocazione normativa più adeguata alla disposizione "*extravagante*" in tema di confisca obbligatoria per delitti tributari, anche nella forma per equivalente, recata dal menzionato e abrogato art. 1, comma 143, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

La norma è stata riformulata senza modificarne la portata, sostituendo il previgente rinvio all'art. 322-ter c.p. con una diretta esplicitazione del comando legislativo.

L'art. 12-bis recita, infatti, che "*nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente Decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*".

In tale contesto generale, particolare importanza in ambito doganale assume l'art. 11 della Legge 16 marzo 2006, n. 146 che, recependo le disposizioni della Convenzione delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato, ha introdotto nel nostro ordinamento un'ipotesi di confisca per equivalente relativa ai reati transnazionali.

L'art. 3 della Legge n. 146/2006 definisce come "reato transnazionale" il delitto punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, nel quale sia coinvolto un gruppo criminale organizzato, qualora commesso:

- in più di uno Stato;
- in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in altro Stato;

## Cap. 2 - I controlli e il sistema sanzionatorio in materia doganale

---

- in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato;
- in uno Stato, ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato.

In relazione a tali reati, il già richiamato art. 11 della Legge n. 146/2006 attribuisce al giudice, nei casi in cui non sia possibile procedere a confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato, la facoltà di ordinare la confisca di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo.

Sono oggetto del sequestro per equivalente, per esplicita previsione normativa, i beni nella disponibilità del reo, ritenendo la Suprema Corte che possono essere oggetto del sequestro anche beni formalmente intestati a terzi realmente o fittiziamente interposti.

Possono essere sottoposti a sequestro anche i beni intestati a un *trust*, quando si accerti che tale istituto sia un mero espediente per creare un diaframma tra il patrimonio personale e la proprietà costituita in *trust* (c.d. *sharm trust*).

È pacifico poi che il sequestro per equivalente possa operare nei confronti di chi abbia agito in nome e per conto di una persona giuridica che abbia, successivamente, acquisito per intero il profitto derivante dalla sua condotta illecita.

Si tratta di un'ipotesi molto probabile in campo fiscale e doganale dove il soggetto attivo del reato molto spesso agisce quale rappresentante di una società in favore della quale l'evasione dell'imposta viene conseguita.

La c.d. "*confisca per sproporzione*", è stata, invece, introdotta nell'ordinamento penale nazionale ad opera dell'art. 12-*sexies* del D.L. 8 giugno 1992, n. 306, con lo scopo di migliorare il contrasto alle organizzazioni criminali sul fronte patrimoniale.

Presupposto indefettibile per l'applicazione del citato istituto è la condanna, ovvero l'applicazione della pena su richiesta, ai sensi dell'art. 444 c.p.p., per taluni reati, fra cui il contrabbando aggravato previsto dall'art. 295, comma 2, del TULD.



Perché si possa procedere alla confisca per sproporzione è tuttavia necessario:

- l'esistenza di un complesso di elementi patrimoniali attivi costituiti da denaro, beni o altre utilità di cui il soggetto sia titolare o abbia, anche per interposta persona fisica o giuridica, la disponibilità a qualsiasi titolo;
- il valore sproporzionato di tale complesso patrimoniale in rapporto al reddito dichiarato o all'attività economica svolta;
- la mancata giustificazione della legittima provenienza dei beni suddetti.

Al verificarsi di tali presupposti è consentita la confisca, anche in assenza di un nesso tra i beni ed il reato per cui è stata pronunciata condanna, o tra i beni stessi e l'attività criminosa posta in essere dal condannato.

In sostanza, quindi, una volta intervenuta la condanna, la confisca va sempre disposta quando sia provata l'esistenza di una sproporzione tra il valore economico dei beni di cui il condannato aveva la disponibilità e il reddito da lui dichiarato o i proventi della sua attività economica e non risulti una giustificazione credibile circa la provenienza delle cose.

Al riguardo, anche la Corte di cassazione, nella sentenza a Sezioni Unite 19 gennaio 2004, n. 920, dopo aver rilevato che la confisca prevista dall'art. 12-*sexies* ha funzioni e caratteristiche diverse dagli omonimi istituti previsti da altre disposizioni (artt. 240, 416-*bis*, 644 c.p.) ha osservato che *"il legislatore, procedendo ad individuare i reati da cui discende l'applicabilità della misura, non ha presupposto la derivazione dei beni dall'episodio criminoso singolo di cui alla condanna, ma ha correlato la confisca al dato della condanna dell'effettivo titolare, in sé considerata"*.

Conseguentemente, non assume alcuna rilevanza la circostanza che i beni siano stati acquisiti in data anteriore o successiva al reato per cui si è proceduto o che il loro valore sia superiore al provento del delitto per cui è intervenuta condanna, in quanto opera una presunzione relativa in base alla quale, accertata la responsabilità per gli specifici reati, anche il patrimonio in possesso del reo viene ritenuto frutto di pregresse, analoghe attività illecite.

In conclusione, pare opportuno accennare alle “misure di prevenzione” a carattere patrimoniale, tra le quali una ulteriore confisca per sproporzione, introdotte nell’ordinamento nazionale dall’art. 1 della Legge 31 maggio 1965, n. 575, recentemente riviste e anche notevolmente ampliate nel campo d’applicazione, dal D.Lgs. n. 159/2011 (c.d. Codice Antimafia).

Tali misure, inizialmente previste per i soggetti indiziati o già condannati per associazione a delinquere di stampo mafioso e/o per reati tipici della criminalità organizzata, sono state successivamente estese dal D.L. 23 maggio 2008, n. 92, convertito con modificazioni dalla Legge 24 luglio 2008, n. 125 (c.d. “Pacchetto sicurezza”) anche al reato di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri.

Dette misure si caratterizzano per l’assenza, nel presupposto applicativo, dell’accertamento di una violazione alla normativa penale e si fondano su una valutazione complessiva della pericolosità sociale del soggetto, il cui risultato porta a ritenere che lo stesso continuerà ad adottare comportamenti antigiuridici.

In sostanza, le misure di prevenzione affiancano, in ambito extrapenale, le misure di sicurezza, con lo scopo di rendere inoffensivi taluni soggetti in relazione alla loro riconosciuta attitudine a delinquere.

## CAPITOLO 3

### CASI PRATICI DI ILLECITI DOGANALI

#### 3.1 Il rapporto tra *transfer price* e valore in Dogana

Con l'espressione "*transfer pricing*" si individua un fenomeno complesso, di cui è difficile fornire una definizione istituzionale poiché non nasce direttamente in ambito giuridico-fiscale, ma deriva dall'analisi delle relazioni economiche intercorrenti tra imprese residenti in Stati diversi le quali fanno parte dello stesso gruppo<sup>1</sup>.

In particolare, si tratta di verificare se le transazioni commerciali *inter-company* vengano effettuate rispettando il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*), in modo tale che sussista corrispondenza tra il prezzo stabilito nelle operazioni commerciali tra imprese associate e quello che sarebbe pattuito tra imprese indipendenti, in condizioni simili, sul libero mercato<sup>2</sup>.

Per quanto concerne l'Italia, la disciplina dei prezzi di trasferimento è contenuta nel combinato disposto degli artt. 110, comma 7<sup>3</sup>, e 9, com-

---

<sup>1</sup> Maisto, "La disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo", in *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, a cura di Sacchetto ed Alemanno, pag. 259 ss., IPSOA, 2002, secondo cui "le disposizioni sui prezzi di trasferimento, rinvenibili nelle legislazioni fiscali di quasi tutti i Paesi, sono dirette alla determinazione dei valori da attribuirsi a beni o servizi oggetto di transazioni tra società residenti in Stati diversi, qualora le stesse siano legate da rapporti di collegamento o controllo... oggetto di tali disposizioni è la sostituzione dei corrispettivi effettivamente pattuiti dalle parti tra loro collegate con quelli che sarebbero stati altrimenti negoziati da soggetti tra loro del tutto indipendenti".

<sup>2</sup> Maisto, *loc. cit.*, pag. 268, il quale rileva che "il principio fondamentale recepito dai Rapporti OCSE è quello della libera concorrenza, secondo cui il prezzo stabilito nelle transazioni commerciali tra imprese associate deve corrispondere al prezzo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per transazioni identiche o analoghe sul libero mercato".

<sup>3</sup> "I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa (segue)

ma <sup>4</sup>, del TUIR, nei quali viene previsto che il prezzo cui avvengono le transazioni commerciali tra imprese residenti in Stati diversi, legate da rapporti di controllo e/o collegamento deve essere valutato a valore normale.

In virtù di tali disposizioni è possibile individuare i presupposti soggettivi e oggettivi in presenza dei quali si può procedere a una rettifica dei prezzi di trasferimento *intercompany*, allo scopo di rideterminare il reddito imponibile dell'impresa fiscalmente residente in Italia dopo aver ricostruito il "valore normale" delle transazioni infragruppo<sup>5</sup>.

Quanto al requisito soggettivo deve trattarsi di scambi - di beni o servizi - tra imprese fiscalmente residenti in Italia e società fiscalmente residenti all'estero, legate da rapporti di controllo diretto o indiretto<sup>6</sup>.

---

*disposizioni si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni".*

<sup>4</sup> "Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e servizi soggetti alla disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".

<sup>5</sup> Balzani, "Il transfer pricing", in *Manuale di Diritto Tributario Internazionale*, a cura di Victor Ukcmar, pag. 412 ss., CEDAM, 2012, la quale osserva che "il fenomeno del transfer pricing si manifesta quando: a. esistono due o più imprese residenti in Stati diversi; b. tali imprese sono soggette al medesimo potere decisionale; c. tali imprese effettuano tra di loro una transazione commerciale (cessione di beni o prestazione di servizi); d. il corrispettivo che viene stabilito nell'ambito di tale transazione non equivale al prezzo che per tale transazione sarebbe stato determinato in condizioni di libero mercato e il prezzo diviene così - direttamente o indirettamente - veicolo per il trasferimento di ricchezza da un'impresa all'altra; f. l'ammontare del reddito effettivamente prodotto da ciascuna impresa è artificialmente alterato così che è difficile individuare la misura del reddito prodotto da ciascuna in ciascuno degli Stati interessati".

<sup>6</sup> Sul concetto di controllo cfr. circolare n. 32/1980 del Ministero delle Finanze, "deve escludersi che il controllo esercitato sull'impresa sia riconducibile nei limiti previsti dall'art. 2359 del Codice civile per le società azionarie. Il solo fatto che la disposizione  
(segue)

Per quanto concerne il requisito oggettivo, esso viene individuato nella discrepanza tra il valore cui avvengono le transazioni infragruppo e quello rilevabile per transazioni comparabili effettuate sul libero mercato<sup>7</sup>.

Con la Legge n. 23/2014, come si legge nella relazione introduttiva al D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto internazionalizzazione) ci si è posti l'ambizioso obiettivo di rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per le imprese italiane e straniere, che intendono operare in Italia, creando nell'ambito della fiscalità internazionale un contesto di maggiore certezza, riducendo gli adempimenti per le imprese, adeguando la normativa interna alle pronunce della Corte di Giustizia Europea nonché ai lavori dell'OCSE.

In relazione a ciò, l'art. 1 del summenzionato Decreto ha inserito nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte dirette, l'art. 31-ter, contenente la disciplina degli accordi fiscali, di natura preventiva, aventi ad oggetto diverse fattispecie di rilievo transnazionale, tra cui la determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento *inter-company*, sostituendosi alla previgente disciplina dell'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, che aveva introdotto, per la prima volta in Italia, il *ruling* di *standard* internazionale.

A livello di sistema, il legislatore ha volutamente collocato l'articolo nell'ambito del titolo IV "Accertamenti e controlli", intendendo ormai il controllo tradizionale solo come un momento di eventuale rapporto con il contribuente, favorendo invece forme di interlocuzione avanzata, tese ad esprimere la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi.

---

*civilistica consideri ipotesi di mero controllo societario già lascia intendere quanto ampia si riveli la sua insufficienza relativamente alla fattispecie di imprese diverse da quelle di capitali... In relazione ai fini perseguiti dal legislatore fiscale il controllo di cui trattasi deve essere contrassegnato da esigenze di elasticità e trovare collocazione in un contesto economico dinamico, tenendo presente, cioè, che le variazioni di prezzo nelle transazioni commerciali trovano spesso il loro presupposto fondamentale nel potere di una parte di incidere sull'altrui volontà non in base al meccanismo del mercato ma in dipendenza degli interessi di una sola delle parti contraenti o di un gruppo".*

<sup>7</sup> Così in "Il transfer pricing nazionale", di M. Adda, Fisco Oggi, 2004.

Gli accordi raggiunti con l'Amministrazione finanziaria italiana dureranno 5 anni come nella vecchia disciplina, così come modificata dal Decreto n. 145/2013 (c.d. Decreto destinazione Italia), con l'innovazione rispetto a tale regime della possibilità per le imprese di rendere tali accordi vincolanti per l'Amministrazione finanziaria per periodi d'imposta precedenti, anche avvalendosi del ravvedimento operoso e senza applicazione di sanzioni.

Peraltro l'Italia dal 2011 ha avviato procedure per la conclusione di accordi bi/multilaterali, a seguito di procedure amichevoli attivate con le Amministrazioni fiscali degli Stati *partner* dei trattati, intesi a prevenire fenomeni di doppia imposizione originati dall'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento.

I contenuti di tali accordi costituiscono la base degli accordi preventivi che saranno stipulati con la propria Amministrazione, purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

In linea con la disciplina in argomento, va segnalata anche la Direttiva 2015/2376 del Consiglio Europeo in data 8 dicembre 2015<sup>8</sup>, che ha modificato la Direttiva 2011/16/UE, concernente lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale, con decorrenza dal 1° gennaio 2017, inserendo una definizione più ampia dei *ruling* preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, al fine di evitare una certa discrezionalità degli Stati membri nel decidere quale Stato informare.

In ambito doganale, le imprese attive nel commercio internazionale, soprattutto quelle operanti con società facenti capo allo stesso gruppo ma in diverse giurisdizioni, lamentano la difficoltà crescente di rispettare le tradizionali regole doganali e le sofisticate regole dei prezzi di trasferimento. Proprio perché le disposizioni doganali esistono da sempre, è lo sviluppo delle normative sul *transfer price* e l'affinamento delle tecniche di controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie che sta creando un nuovo problema di coesistenza e di coerenza maggiormente per i gruppi che vogliono rispettare le regole.

---

<sup>8</sup> Pubblicata sulla G.U. della UE in data 18 dicembre 2015.

L'imposizione tipicamente "doganale" relativa (per semplicità) a dazi ed IVA è gestita, sia dal lato dell'Amministrazione che dal lato dell'impresa da specialisti del settore delle imposte indirette. Le disposizioni relative al *transfer pricing* sono invece seguite tradizionalmente dagli esperti di imposizione diretta. Lo scarso interscambio che questi due mondi (imposizione indiretta e diretta) hanno avuto nel passato e la gestione aziendale separata delle questioni legate alle merci ed alla logistica, per l'imposizione doganale, e più vicine al bilancio dell'impresa per la normativa sui prezzi di trasferimento, non hanno consentito un'immediata identificazione del problema né indirizzato verso un effettivo tentativo di soluzione.

Le transazioni internazionali tra le aziende che hanno un legame diretto o indiretto di natura societaria sotto il profilo del diritto doganale vengono definite come *INTRA - FIRM TRADE*<sup>9</sup>.

Le norme che intervengono nell'individuazione del valore delle merci oggetto di scambi *intercompany* sono:

- la normativa doganale che definisce il valore in Dogana delle merci (trae origine dall'Accordo GATT del 1994)<sup>10</sup>: fissa il valore dei beni all'importazione secondo un "valore attuale", inteso come il prezzo di vendita delle merci in un mercato aperto e libero alla piena concorrenza; a livello di Unione Europea, l'art. 70 del CDU traducendo la disposizione GATT, determina il valore, in via generale, quel c.d. "valore di transazione", cioè il prezzo effettivamente pagato - o da pagare - per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione;
- la normativa internazionale in materia di fiscalità diretta, che trae origine dal Modello di Convenzione<sup>11</sup> e dalle Linee Guida OCSE in

---

<sup>9</sup> OECD Glossary - Organisation for Economic Cooperation and Development.

<sup>10</sup> Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 15 aprile 1994 che istituisce l'Organizzazione Mondiale del Commercio di cui fanno parte 159 Paesi, a cui se ne aggiungono 25 con ruolo di "osservatori".

<sup>11</sup> OCSE: Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, organizzazione internazionale di studi economici. L'Organizzazione svolge in prevalenza un ruolo di assemblea consultiva che rappresenta un'occasione di confronto delle esperienze politiche, per la risoluzione dei problemi comuni, l'identificazione di pratiche commerciali e il coordinamento delle politiche locali e internazionali dei Paesi membri. In ambito

(segue)

tema di *transfer pricing*: il prezzo tra imprese associate deve essere allineato al principio di libera concorrenza, pena rettifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria;

- la normativa IVA in materia di fiscalità indiretta, che trae origine dalla Direttiva 2006/112/CE: il valore tassabile ovvero la base imponibile delle singole operazioni, si determina in via di principio con il corrispettivo che il cessionario o committente deve versare o ha versato al fornitore di beni o servizi, comprensivo delle sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

Nel caso di gruppi di imprese la regola di determinazione della base imponibile non cambia, a meno che, come prevede espressamente l'art. 80 della Direttiva IVA, la transazione realizzata determini, proprio per i legami esistenti tra le imprese e per le soggettive regole di detrazione dell'imposta, una elusione o un'evasione di imposta.

Una stessa transazione *intercompany* può dare origine a "differenti accertamenti" da parte delle diverse Autorità interessate:

1. le Dogane con l'obiettivo di accertare che il valore delle merci scambiate sia "congruo" e conforme alla definizione data del "valore in Dogana" perseguono l'obiettivo di individuare che tale valore non sia stato artificialmente sottovalutato per ottenere la riduzione della base imponibile doganale;
2. gli Uffici preposti alle altre verifiche fiscali con l'obiettivo di accertare che il valore di transazione sia "congruo" perseguono una finalità diametralmente opposta e, cioè, quella di contrastare la determinazione di prezzi artificialmente sopravvalutati per generare costi deducibili "fittizi" in capo all'importatore (destinatario delle merci) e ridurre così il reddito imponibile locale e la sottostante imposta.

La circolare n. 32 del 22 settembre 1980 del Ministero delle Finanze chiarisce alcuni aspetti sulla relazione esistente tra il diritto doganale e il diritto tributario comparando la definizione di "valore normale"

---

fiscale, l'OCSE, con l'obiettivo di agevolare la cooperazione e il coordinamento tributario, ha pubblicato nel lontano 1977 il modello di Convenzione (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) che è oggetto di revisioni e aggiornamenti costanti. Il modello di convenzione è accompagnato dal commentario che funge da strumento interpretativo delle singole disposizioni.



nell'ambito delle due legislazioni mettendo in evidenza come i criteri applicati possano determinare una differente valorizzazione dovuta sostanzialmente al fatto che mentre ai fini fiscali rileva il momento del trasferimento della proprietà della merce, ai fini doganali si considera il momento in cui ha luogo l'effettiva importazione delle merci.

L'art. 70 del CDU stabilisce che *“la base primaria per il valore in Dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato”*.

L'esatta determinazione del valore doganale delle merci costituisce un principio di straordinaria importanza nell'ambito del corretto svolgimento degli scambi internazionali, ponendosi nel modo in cui poc'anzi detto, come base primaria per il calcolo dei diritti doganali che le autorità di controllo sono tenute a riscuotere nonché come uno degli elementi fondamentali dell'accertamento tributario per quanto attiene alla fiscalità di confine.

Il valore delle merci ai fini doganali è basato, come visto precedentemente, sul valore di transazione cioè il prezzo effettivamente pagato o a pagarsi per le merci.

Un primo effetto di questo principio risiede nell'onere della prova: il prezzo di fattura è il prezzo di transazione e il prezzo di transazione è il valore in Dogana delle merci; ogni affermazione contraria, ovviamente, necessita di idonea prova.

Il valore di transazione si applica purché ricorrano tutte le condizioni seguenti:

- 1) non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre a una qualsiasi delle seguenti:
  - i) restrizioni imposte o richieste dalla legge o dalle Autorità pubbliche nell'Unione;
  - ii) limitazioni dell'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute;
  - iii) restrizioni che non intaccano sostanzialmente il valore in Dogana delle merci;

- 2) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;
- 3) nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operato un appropriato adeguamento;
- 4) il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo. È questo il caso, frequentissimo nella prassi di società collegate, società multinazionali o legati da rapporti e da logiche di gruppo tali da rendere potenzialmente non corretto il valore dichiarato (perché sottofatturato o, meglio, fatturato a prezzi non di mercato) e/o necessario un adeguamento dei prezzi praticati in misura tale da raggiungere un adeguato livello di accettabilità del valore presentato in Dogana.

Il contribuente è chiamato a dimostrare la congruità del valore delle merci dichiarato in Dogana quando si presume che il rapporto tra le parti sia influente ai fini della fissazione dei prezzi della transazione.

A livello internazionale il «valore in Dogana» è fornito dall'art. 1 del *WTO Customs Value Agreement* implementato senza deroghe dalle normative dei Paesi Membri del *World Trade Organization* tra le quali il Codice Doganale Comunitario per i Paesi aderenti alla UE che prevede dei metodi alternativi di determinazione del “valore in Dogana”, tutti confermati, negli stessi termini, anche nel Reg. n. 952/2013 all'art. 74, che definisce i metodi come “secondari” (il valore di transazione è infatti “la base primaria”).

Si tratta di metodi accessori e sussidiari cui, ove non sia possibile riferirsi al criterio del prezzo di transazione ex art. 70 CDU, è necessario ricorrere a:

- “*valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare*”. La merce viene confrontata con merci in tutto identiche a quelle oggetto dell'operazione doganale, al fine di identificare il parametro più vicino per determinare il valore in Dogana;

- *“valore di transazione di merci similari, vendute per l’esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare”*. Molto simile al precedente, questo metodo permette tuttavia più ampi margini di manovra nella determinazione del valore;
- *“valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori”* (valore dedotto). In sostanza, si fa riferimento al prezzo base (unitario) di vendita nell’Unione Europea di merci simili per caratteristiche;
- *“valore calcolato, eguale alla somma: - del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate; - di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguali a quelle che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del Paese di esportazioni per l’esportazione a destinazione della Comunità; - del costo o del valore degli elementi enumerati all’art. 32, paragrafo 1, lettera e)”*. Si tratta di un valore calcolato nel dettaglio ed in maniera approfondita, composto da: costo di produzione, valore degli utili e delle spese, spese di commercializzazione;
- a tali metodi si aggiunge il c.d. criterio del Valore Equo. Per determinare il valore in Dogana si ricorre a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali dell’art. VII dell’Accordo GATT e con le disposizioni del Codice Doganale stesso in materia di valore.

Il richiamo delle regole per la valorizzazione delle merci in Dogana si è ritenuto opportuno in quanto filo conduttore comune dei diversi profili della problematica legata al *transfer pricing* in Dogana.

Quando le merci vengono trasferite, attraverso le frontiere, all’interno di un gruppo multinazionale il *transfer pricing* diventa, infatti, una criticità immediata per i contribuenti e per le Autorità fiscali e doganali che hanno la responsabilità di sovrintendere tali flussi transfrontalieri.

Le Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento sottolineano come i contribuenti potrebbero essere incentivati nello stabilire valori fiscali e doganali differenti. Più in generale, un contribuente che importa merci

potrebbe essere interessato a fissare un prezzo basso per la transazione in Dogana, affinché il corrispondente dazio dovuto sia ridotto. Ai fini fiscali, tuttavia, quello stesso contribuente potrebbe preferire dichiarare un maggior costo al fine di ridurre i propri profitti tassabili nello Stato di importazione.

È evidente come in tale scenario, un contribuente può ben vedersi contestare dall'Autorità doganale un valore (meglio, una *policy* per la determinazione dei "prezzi *intercompany*") magari formalmente accettato dall'Autorità fiscale in sede di APA<sup>12</sup> o viceversa.

Ancora, un contribuente potrà trovarsi nella situazione di doversi difendere contemporaneamente in due diversi procedimenti, uno con l'Autorità fiscale ed uno con l'Autorità doganale.

Le imprese multinazionali, stanno prendendo coscienza del fatto che, al di là delle differenze tra la normativa fiscale e quella doganale, sia necessario trovare una soluzione al problema, di modo di facilitare il commercio *cross-border*, evitando che la stessa transazione *intercompany* possa venire valutata in maniera differente rispettivamente dalle Autorità fiscali e da quelle doganali.

Si giunge al risultato che sia la normativa in materia di *transfer pricing* sia la richiamata disciplina doganale sono interessate a che il legame tra le parti non vada ad "alterare" il prezzo stabilito tra le parti.

Il nuovo Reg. UE n. 952/2013 ha semplificato notevolmente l'approccio al problema facendo venir meno l'espressione di "*valore accettabile*" e sostituendolo con il principio di "*non influenza del prezzo*" tra soggetti correlati<sup>13</sup>, a conferma appunto della comunione di intenti della normativa in materia di *transfer pricing* e doganale.

---

<sup>12</sup> APA: *Advance Pricing Agreement*. L'APA unilaterale consiste in un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale dello Stato di residenza del contribuente che consente, in via preventiva e per un prefissato periodo di tempo, di dirimere le controversie in merito alla determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni transfrontaliere tra parti correlate. Tali accordi prevedono, difatti, la definizione dei criteri, delle condizioni e dei meccanismi di calcolo atti a determinare i prezzi di trasferimento di libera concorrenza (*at arm's lenght*) delle operazioni menzionate.

<sup>13</sup> Così B. Ferroni, "La convivenza (ancora difficile) tra valore in Dogana e *transfer pricing*", in *il fisco*, n. 24/2014, pag. 2379 ss.

Vale la pena di evidenziare come il tema delle possibili interrelazioni tra la normativa sul *transfer pricing* e quella sul valore in Dogana sia stata oggetto in passato di due *Conferences* congiunte dell'OCSE e del WCO, nel 2006 e nel 2007, con l'obiettivo appunto di approfondire la tematica in argomento.

L'accettabilità, da parte delle Autorità doganali, di aggiustamenti *post* importazione e di analisi di *transfer pricing* che fanno affidamento sui c.d. "metodi reddituali" è stata al centro del dibattito. Sullo sfondo è, però, rimasto il *caveat* contenuto nelle Linee guida OCSE, per cui i metodi utilizzati ai fini del *transfer pricing* non sarebbero pienamente "sovrapponibili" a quelli doganali<sup>14</sup>.

In questo ragionamento si innesta il Commentario 23.1 del Comitato Tecnico del Valore Doganale dell'Organizzazione Mondiale delle Dogane (WCO - *Technical Committee on Customs Valuation*), di fatto il primo documento ufficiale che ha "valorizzato", seppur con alcune riserve, l'importanza della documentazione sul *transfer pricing*, a disposizione dell'importatore, ai fini doganali.

Secondo l'impostazione seguita dal predetto Commentario, l'utilizzo della documentazione sul *transfer pricing* non potrebbe essere accettata in automatico dall'Autorità doganale per accertare le c.d. "*circostanze relative alla vendita*", ma andrebbe piuttosto valutata caso per caso.

Diviene, quindi, quanto mai attuale il tema della normativa in materia di "oneri documentali" di cui all'art. 26 del D.L. n. 78/2010, che ha spinto molti contribuenti ad implementare la documentazione sui prezzi di trasferimento, visti gli effetti premiali previsti in termini di disapplicazione delle sanzioni<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Così il par. 1.78 delle Linee Guida OCSE.

<sup>15</sup> Per approfondimenti: Trabucchi, "Le nuove sanzioni penali ed il *transfer pricing*", in R. Lupi (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 140 ss., Romita-Procida, "*Italian criminal tax aspects of transfer pricing*", in *Dir. prat. trib. internazionale*, 2003, pag. 813, Troyer, "Il *transfer price* tra elusione ed evasione", in *Dialoghi Tributari*, n. 4/2007, pag. 471 e Stevanato, "La rilevanza penale del *transfer pricing*: una questione ancora aperta", *ivi* a pag. 477, Ferranti, "Finalità ed effetti degli oneri documentali per il *transfer pricing*", in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 173 ss., Avolio-Santacroce, "La comunicazione *transfer price* premia il contribuente anche sotto veri-

(segue)

Sulla base delle considerazioni fornite nel Commentario 23.1 del Comitato Tecnico del Valore del WCO - *Examination of the expression "circumstances surrounding the sale"*, che già nel 2010 aveva per la prima volta ammesso, seppur con riserve in relazione a differenti criteri di calcolo, l'utilità della *transfer pricing documentation* anche ai fini doganali, tali studi possono essere accettati, in fase istruttoria, dalle Autorità doganali, facendo parte del più generale obbligo, posto a carico dell'importatore, a fornire tutta la documentazione ritenuta necessaria a comprovare la correttezza del c.d. "valore di transazione" dichiarato in Dogana<sup>16</sup>.

Le nuove indicazioni della WCO disciplinano per la prima volta anche le problematiche delle modifiche di prezzo successive alle operazioni di importazione ed esportazione, operate con note di credito o debito, e funzionali al rispetto del principio tributario di libera concorrenza (c.d. *transfer pricing adjustments*)<sup>17</sup>.

Prima di tali indicazioni, tale aspetto era causa di grande incertezza a livello internazionale atteso che non esistevano indicazioni comuni e solo alcune Amministrazioni doganali tenevano in considerazione sia gli aggiustamenti in aumento che in diminuzione mentre altre consideravano esclusivamente quelle che potevano comportare il pagamento di dazi maggiori.

Una delle principali difficoltà sotto questo punto di vista a un'armonizzazione delle due discipline era dato, inoltre, dall'asimmetria temporale con la quale intervengono eventuali rettifiche sui prezzi di trasferimento rispetto al momento dell'imposizione doganale per la quale in ambito convenzionale non veniva fatta menzione.

Queste, infatti, sono successive all'importazione con la quale sono calcolati i relativi diritti e, a seconda degli ordinamenti nazionali, potevano o meno produrre riflessi anche in ambito doganale.

---

fica", in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 186 ss., Marcheselli, "Transfer price e differenze inventariali: le garanzie dei contribuenti", in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 1594 ss.

<sup>16</sup> M. Fabio, "La rilevanza delle policy di Transfer Pricing per la riconciliazione in Dogana", in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 4/2014.

<sup>17</sup> G. Bisegna - P. Pettine, "Il valore normale negli scambi *intercompany*: profili di comparabilità", in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 6/2015.

In quest'ottica una nota sentenza della Corte di cassazione<sup>18</sup>, ha dichiarato non accoglibile la domanda di rimborso dei dazi in eccedenza pagati dall'importatore in conseguenza della stipula di un contratto di *transfer price* dal quale era conseguita una riduzione del prezzo delle merci acquistate.

In particolare, secondo siffatta impostazione il prezzo della transazione tra parti correlate riconosciuto come ammissibile a seguito dell'esame delle circostanze di vendita non può essere soggetto a revisione se non emergono, d'ufficio o su istanza di parte, inesattezze, errori od omissioni relativi agli elementi già presi a base dell'accertamento. E ciò chiaramente non può verificarsi nel caso in cui scelte negoziali private delle parti o valutazioni successive all'importazione siano poste a fondamento di un riesame.

Tale orientamento trova, inoltre, conferma nel disposto dell'art. 116 e ss. del citato Reg. n. 952/2013<sup>19</sup>, in virtù del quale le Amministrazioni sono necessariamente tenute ad accogliere una richiesta di rimborso solo ogniqualvolta risulti che l'accertamento doganale sia stato viziato da errore e che lo stesso non sia riconducibile a una frode intesa, a grandi linee, quale tentativo o realizzazione piena, di un atto passibile di azioni giudiziarie repressive in ambito doganale.

Infatti, pur essendo la strumentalizzazione del prezzo di compravendita tra le parti correlate attinente al comparto fiscale, non si può escludere, per quanto riportato in precedenza, che la stessa possa integrare anche una frode doganale in virtù dell'alterazione del valore sul quale sono stati calcolati i relativi dazi con conseguente esclusione della possibilità di rimborso.

Le indicazioni WCO offrono una possibile soluzione per superare le criticità legate alle differenze delle normative doganali, suggerendo l'utilizzo dell'istituto della dichiarazione doganale provvisoria, di cui all'art. 13 dell'*Agreement on implementation of art. VII of GATT*<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Corte Cass., 27 marzo 2013, sent. n. 7716.

<sup>19</sup> Vecchio art. 236 del Codice Doganale Comunitario n. 2913/1992.

<sup>20</sup> Tale articolo prevede che *“Ove, nel corso della determinazione del valore in Dogana di merci importate, si renda necessario differire la determinazione definitiva di tale valore, l'importatore deve poter tuttavia svincolare le merci in Dogana, a condizione di (segue)”*

Con riguardo all'Italia, va sicuramente salutato con favore il tavolo di lavoro congiunto tra Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Dogane e Monopoli, istituito nel corso del 2013 e che ha poi portato alla circolare n. 16/D del 6 novembre 2015 dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

Il suddetto tavolo di lavoro congiunto ha avuto il compito di:

- esaminare il quadro giuridico di riferimento, sia nel settore delle imposte dirette sia nel settore doganale rilevando e, conseguentemente, programmando un ambito comune di intervento in tema di prezzi di trasferimento;
- determinare la fattibilità di un eventuale scambio di elementi documentali nel rispetto della vigente normativa tributaria e di tutela dei dati commerciali e personali dei contribuenti, sulla base della circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010 dell'Agenzia delle Entrate, con la quale sono stati forniti chiarimenti sul regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

A conclusione di lavori del citato Tavolo sono state individuate talune linee interpretative e operative, confluite nella menzionata circolare n. 16/D, che delineano le possibili sinergie tra la disciplina fiscale e quella doganale in materia di determinazione del prezzo di trasferimento accettabile ai fini doganali.

Tale circolare interviene in maniera molto decisa sulla questione della potenziale duplicità dei criteri di valorizzazione delle merci per le imposte dirette e ai fini daziari, sostanzialmente stimolando gli operatori a un *ruling* preventivo con valenza doganale<sup>21</sup>.

Seguendo, quindi, le indicazioni della Comunità internazionale - *in primis* della Camera di commercio internazionale (*International Chamber of Commerce* - ICC) e, da ultimo, nel giugno 2015, dell'Organizzazione

---

*fornire, su richiesta, una garanzia sufficiente sotto forma di cauzione, di deposito o di altro strumento adeguato, che copra il pagamento dei dazi doganali cui le merci possono essere soggette. La legislazione di ciascun membro deve prevedere disposizioni applicabili a tali circostanze".*

<sup>21</sup> B. Santacroce - E. Sbandi, "Il prezzo di trasferimento vale anche ai fini doganali", in *Il Sole - 24 Ore* del 10 novembre 2015.



mondiale delle Dogane<sup>22</sup>, la predetta circolare ha posto un primo e ineludibile elemento con il quale le imprese multinazionali impegnate negli scambi *cross-border* devono fare i conti<sup>23</sup>.

Le criticità affrontate dalla menzionata circolare vertono su un duplice piano:

- innanzitutto, si approccia la questione dell'accettabilità dei prezzi di trasferimento ai fini doganali, per verificare quando è tecnicamente possibile concludere che un legame tra le parti non ha avuto influenza sul prezzo;
- in secondo luogo, si affronta uno degli aspetti più dibattuti, concernente l'impatto doganale degli aggiustamenti dei prezzi operati retroattivamente, durante o a fine anno (i c.d. *Transfer price adjustments*).

Al riguardo, le risposte dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli variano a seconda del fatto che a essere in discussione sono i prezzi praticati all'esportazione, ovvero quelli praticati all'importazione.

Nel primo caso, si rileva il fatto che l'unico strumento adottabile dalle imprese è la c.d. dichiarazione incompleta.

Questa procedura consente agli operatori appositamente autorizzati di procedere, al momento dell'entrata delle merci, alla presentazione di una dichiarazione doganale provvisoria, ovverosia priva di uno o più degli elementi necessari all'accertamento doganale (come, ad esempio, il valore delle merci). *A posteriori*, nel momento in cui tali informazioni sono rese disponibili, l'importatore provvederà a presentare all'Autorità doganale competente una dichiarazione integrativa, con le informazioni in precedenza mancanti, senza incorrere nelle sanzioni di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 471/1997.

---

<sup>22</sup> L'OMD ha, inoltre, pubblicato in data 13 giugno 2015 *Guide to custom valuation and Transfer Pricing*, in [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org), redatta sulla base delle iniziative di divulgazione e formazione condotte nell'ultimo quinquennio nel contesto dei lavori che hanno portato all'adozione del Commentario n. 23.1 del Comitato Tecnico sul Valore in Dogana.

<sup>23</sup> S. Armella - L. Piemontese, "L'Amministrazione finanziaria riconosce i valori di 'transfer pricing' anche ai fini doganali", in *Corr. Trib.*, n. 3/2016, pag. 199 ss.

L'accertamento sarà, quindi, sospeso e rimandato al momento in cui sarà prodotta la documentazione integrativa in Dogana.

Tale procedura, oltre che per gli aggiustamenti all'esportazione, rileva anche ai fini della corretta costituzione del *plafond* IVA da parte degli esportatori abituali.

Nel caso dell'importazione, invece, vi è una interessante novità di carattere normativo e applicativo.

Lo strumento scelto dalle dogane nazionali è quello della forfeitizzazione preventiva ai sensi dell'abrogato art. 156-*bis* delle DAC, che permette appunto, sul presupposto del riconoscimento del principio dell'“*arm's lenght*”, di valorizzare a *forfait* alcuni elementi da aggiungere o sottrarre al valore di transazione.

Le disposizioni prevedono la possibilità di “concordare” con la Dogana una pre-determinazione del valore sulla base di criteri di “congruità del prezzo” costantemente monitorabili.

L'importanza di tale strumento è riconosciuta anche dal nuovo CDU (v. art. 73 Reg. UE n. 952/2013), le cui norme attuative prevedono, tra i requisiti necessari per il rilascio dell'autorizzazione di cui al predetto art. 73, anche i criteri generalmente previsti per il rilascio dello *status* di AEO.

Tale collegamento sicuramente enfatizza gli aspetti legati alla *compliance* dell'operatore economico nel quadro di un rapporto collaborativo con l'Amministrazione doganale.

Nella citata circolare l'Agenzia riconosce il rilievo di tale strumento, stimolando i contribuenti alla richiesta di *ruling* preventivi che, valutando le circostanze proprie della vendita, tra le quali la documentazione di *Transfer Pricing* consenta alle Dogane di validare i processi di fissazione *intercompany*.

A tal fine, è stato predisposto anche un formulario con i relativi allegati, ingegnato per consentire alle Autorità di confine di conoscere a fondo l'approccio del *transfer pricing* adottato dall'azienda e per valorizzarne l'efficacia anche ai fini doganali.

La circolare prosegue, poi, ad analizzare i diversi metodi di determinazione del prezzo di trasferimento al fine di valutarne il possibile rilievo per l'esame delle circostanze della vendita di cui all'art. 29, paragrafo 2,

lett. a) e b), del CDC e al Commentario 23.1 succitato, pervenendo alla conclusione che i metodi tradizionali OCSE di determinazione del prezzo di trasferimento infragruppo possono essere accertati, con un diverso grado di affidabilità anche dalle Dogane.

Al riguardo, la circolare afferma che è di tutta evidenza che le multinazionali che “consolidano” diverse linee imprenditoriali per finalità fiscali e richiedono in Dogana il riconoscimento del loro “prezzo interno”, ancorché non influenzato e in linea con ciò che la Dogana ricostruirebbe in applicazione del principio dell’*arm’s length*, devono preventivamente dimostrare in quale misura gli aggiustamenti e le rettifiche derivanti dagli accordi di *transfer pricing* si riferiscono effettivamente alle merci importate.

Successivamente, la circolare afferma che, nella determinazione del valore in Dogana, assume un aspetto prevalente, ai fini del *transfer pricing*, la finalità “redistributiva” del reddito che tale calcolo retroattivo viene a realizzare tra le diverse società infragruppo attraverso la variabilità del margine operativo riconosciuto alle diverse filiali (stabili organizzazioni) - società figlie (solitamente concordanti apposite tabelle di adeguamenti retroattivi a scadenza trimestrale, semestrale o annuale).

Da ultimo, in materia di *transfer price* è intervenuta anche la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. Legge di stabilità 2016), ai commi 145 e 146 dell’articolo unico della predetta Legge.

Al riguardo, la Legge di stabilità 2016, al comma 145, ha previsto ai fini di adeguamento alle recenti Direttive emanate dall’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico in materia di obbligo delle imprese multinazionali di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione Paese per Paese che riporti l’ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un’attività economica effettiva, che con Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della citata Legge di stabilità, sono stabiliti modalità, termini, elementi e condizioni, coerentemente con le citate Direttive OCSE, per la trasmissione della predetta rendicontazione all’Agenzia delle Entrate da parte delle società controllanti, residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell’art. 73 TUIR, che hanno l’obbligo di redazione del bilancio consolidato, con un fatturato consolidato, conseguito dal gruppo di imprese multinazionali nel periodo d’imposta pre-

cedente a quello di rendicontazione, di almeno 750 milioni di euro e che non sono a loro volta controllate da soggetti diversi dalle persone fisiche.

In caso di omessa presentazione della rendicontazione in argomento o di invio dei dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

Le modifiche introdotte a livello OCSE attengono all'adozione di un sistema di documentazione a tre pilastri con l'introduzione di un nuovo elemento rispetto al passato, ovvero il *Country-by-Country Report* (CbC Report).

Il nuovo set documentale si basa su tre pilastri informativi, rappresentati rispettivamente dal *Masterfile*, *Local file* e *CbC Report*.

Il *CbC Report* rappresenta una innovazione assoluta. Questo documento, infatti, persegue l'obiettivo di fornire alle Amministrazioni fiscali un quadro armonico del Gruppo e della sua dislocazione/profittabilità nei diversi Stati, in modo da valutare eventuali rischi e indirizzare in maniera efficiente le attività di controllo.

### 3.2 Le frodi relative al valore in Dogana e in materia di IVA

Uno dei filoni più interessanti perseguiti dall'Amministrazione doganale negli ultimi anni, anche per i riflessi in materia di recupero del gettito, è stato quello di migliorare il controllo del "valore" indicato nella dichiarazione doganale per le merci importate (elemento che costituisce, insieme alla qualità, quantità e origine della merci, uno dei quattro elementi fondamentali su cui si basa l'obbligazione doganale), onde accertare i casi di fraudolenta sottostima di tale elemento (c.d. contrabbando mediante "sottofatturazione"), spesso associata alla produzione di documentazione falsa all'atto della presentazione della dichiarazione doganale, con evidenti riflessi in materia di evasione, oltre che dei dazi e dell'IVA all'importazione, anche dell'IVA nazionale e delle imposte sui redditi determinabili in relazione ai successivi passaggi "interni" della merce, molto spesso veicolata attraverso movimentazioni fiscalmente non dichiarate.

È uno dei fenomeni che crea maggiori danni all'Erario nazionale e comunitario.

Come visto nel precedente paragrafo, il criterio in base al quale viene determinato il “*valore in Dogana*”, è quello del “*valore della transazione*”, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare che risulta dalla documentazione prodotta all’Autorità doganale.

Ciò posto, è di tutta evidenza la potenziale pericolosità fiscale legata ad una dichiarazione doganale che occulti elementi del valore per evadere sia i tributi riguardanti la fiscalità interna sia le risorse proprie.

Di norma, le mendaci dichiarazioni di valore vengono realizzate per lo più con:

- la presentazione in Dogana di una fattura falsa recante importi o quantità inferiori a quelli reali;
- l’omissione dell’indicazione delle spese che concorrono alla determinazione della base imponibile (spese di trasporto, commissioni, diritti di licenza ecc.).

Le Autorità doganali hanno la facoltà di non tener conto del valore di transazione, quando vi siano ragionevoli dubbi circa l’importo effettivamente pagato o da pagare, come, ad esempio, nel caso in cui il valore dichiarato di un prodotto finito sia addirittura inferiore al costo medio della materia prima per fabbricarlo.

Le società che pongono in essere questi meccanismi fraudolenti, possono essere sia soggetti economici realmente operativi, i quali evadono in proprio le imposte e sia, nel caso di meccanismi di frode più complessi, aziende c.d. cartiere o *missing trader* le quali, operando come società interposte, consentono a terzi l’evasione.

Le fattispecie di reato concretizzabili nel caso in esame, possono essere di seguito indicate:

- “*falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico*” (art. 483 c.p.);
- “*contrabbando aggravato*”, previsto dagli artt. 292 e 295, comma 2, lett. c, del TULD, per aver evaso i diritti di confine dovuti sulle merci importate, commettendo un altro delitto contro la fede pubblica o contro la Pubblica amministrazione;
- “*falsità ideologica commessa dal Pubblico Ufficiale in atti pubblici*” (art. 479 c.p.) che, in connessione con l’art. 48 c.p. “Errore determi-

nato dall'altrui inganno", punisce, in modo più grave rispetto all'ipotesi del 483 c.p., colui il quale ha indotto il Pubblico Ufficiale in Dogana a redigere false attestazioni concernenti il reale valore della merce importata;

- *"emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*, previsto dall'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 22 novembre 2000, per avere emesso, al fine di consentire a terzi l'evasione delle Imposte sui Redditi e dell'IVA, fatture di vendita di merce soggettivamente ovvero oggettivamente inesistente, qualora la società importatrice sia stata utilizzata come "cartiera" da altri soggetti economici;
- *"ricettazione"*, disciplinata dall'art. 648 c.p. e consistente nella condotta di chi, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, acquista, riceve od occulta denaro o cose provenienti da qualsiasi delitto o, comunque, si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare.

Infine, si evidenzia che qualora siano acquisiti elementi di dettaglio circa le modalità di trasferimento del denaro, potrà essere valutata, al ricorrere dei presupposti normativi, la configurabilità delle violazioni previste dagli artt. 648-bis, 648 ter, 648 ter-1, rispettivamente in tema di *"Riciclaggio"*, *"Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita"* e *"Autoriciclaggio"*, dal D.Lgs. n. 231/2007 in materia di prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio, nonché dal D.Lgs. 19 novembre 2008, n. 195, in tema di *"monitoraggio fiscale"*.

Gli atti di assicurazione delle fonti di prova saranno compiuti dagli Organi di controllo, come di consueto, osservando le formalità e le garanzie specificamente previste dal Codice di procedura penale, come stabilito dall'art. 220 disp. att. c.p.p.

Infine, gli elementi acquisiti potrebbero essere sviluppati sul piano fiscale, in applicazione dell'art. 14, commi 4 e 4-bis, della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, in materia di tassazione di proventi illeciti e indeducibilità dei costi da reato, e trasfusi in apposito processo verbale di constatazione, da trasmettere, a cura degli Organi scopritori della frode (in genere Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Guardia di Finanza)

all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio del contribuente<sup>24</sup>.

La frode per sottofatturazione segue, fondamentalemente, lo schema delle c.d. frodi "carosello" o frodi IVA, che innumerevoli danni arrecano al bilancio dell'UE.

Uno studio del luglio 2013<sup>25</sup>, condotto dalla Commissione dell'UE, rientrante nella più vasta opera di riforma del sistema dell'IVA in Europa e della lotta all'evasione fiscale transnazionale, ha rivelato che, secondo le stime, nel solo anno 2011, sono andati perduti 193 miliardi di euro di entrate IVA, (pari all'1,5% del PIL europeo) a causa della sua mancata riscossione dovuta ad evasione e frode fiscale<sup>26</sup>.

Al riguardo, in data 22 luglio 2013, sono state pubblicate sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea due importanti Direttive in materia: la 2013/42/UE, che disciplina il *Quick Reaction Mechanism* (QRM - meccanismo di reazione rapido alle frodi) e la 2013/43/UE, che rafforza il così detto *Reverse Charge Mechanism* (RCM) attraverso una procedura semplificata che permetterà ai singoli Stati membri l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile ad altri settori merceologici a rischio frode.

In particolare, si segnalano in tale ambito le frodi inerenti gli acquisti intracomunitari di beni e servizi, ai sensi degli artt. 36 ss. del D.L. 30 agosto 1993, n. 331; tali frodi consistono nell'acquistare la merce necessaria, da introdurre in consumo sul territorio italiano, da un operatore di un altro Paese comunitario.

L'acquisto intracomunitario di beni o servizi sarà, infatti, finanziariamente neutro, ai fini IVA, per via del meccanismo di tassazione nel Paese di destinazione, previsto dalla Direttiva 91/680/CEE del Consiglio del

---

<sup>24</sup> Circolare n. 156685/2011 del Comando Generale della Guardia di Finanza - Ufficio Tutela Entrate.

<sup>25</sup> *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, in: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf).

<sup>26</sup> Si ricordi che una percentuale del gettito IVA di ogni Stato membro, fissata allo 0,50% costituisce una delle risorse proprie del bilancio UE; si veda al riguardo A. de Cicco, *Manuale di Legislazione e Tecnica doganale*, pag. 148 e 242, 2003, G. Giappichelli.

16 dicembre 1991, e del particolare meccanismo di assolvimento dell'imposta previsto dal D.L. n. 331/1993, il quale comporta, sotto il profilo contabile, una c.d. "doppia registrazione" della fattura intra-comunitaria ricevuta.

L'acquirente ha, infatti, l'obbligo di integrare, dapprima, la fattura non imponibile ricevuta dall'operatore comunitario con l'ammontare dell'imposta e, conseguentemente, di effettuare la registrazione della stessa nel registro delle fatture emesse, generando contabilmente il debito IVA.

Correlativamente, è ammessa la detrazione dell'imposta per il pari importo ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, cosicché la fattura ricevuta ed integrata verrà anche annotata sul registro IVA degli acquisti.

L'effetto pratico della doppia registrazione sta nel fatto che l'acquisto *intra*-comunitario diventa, ai fini IVA, neutro per il cessionario poiché IVA a debito e IVA ammessa in detrazione si compensano, annullandosi e non generando alcun debito nei confronti dell'Erario. L'acquisto comunitario è in genere veritiero.

Altro metodo particolarmente utilizzato nell'ambito delle frodi IVA è quello che consiste nell'acquisto o nell'importazione di beni senza il versamento della relativa IVA dovuta in rivalsa al fornitore italiano, in caso di acquisti nazionali, o agli Uffici doganali in caso di importazione, grazie alla presentazione di una lettera d'intenti. L'art. 2, comma 2, della Legge 18 febbraio 1997, n. 28 prevede, infatti, la possibilità, per i soggetti che hanno i requisiti per essere definiti "esportatori abituali", tassativamente indicati nell'art. 1, D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, di effettuare acquisti non imponibili o importazioni senza il versamento dell'IVA in Dogana presentando, rispettivamente, ai loro fornitori nazionali o agli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, una lettera d'intenti con la quale attestano, sotto la loro responsabilità, di possedere i requisiti previsti dalla legge.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a fronte della dichiarazione d'intento sono classificate come operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, permettendo anche in questo ultimo caso all'acquirente o importatore di acquistare la merce senza alcun pagamento dell'imposta.



Tali lettere d'intento attestano spesso falsamente i requisiti necessari per essere qualificati, ai sensi della normativa di riferimento, esportatori abituali.

Una volta ottenuti i beni senza il pagamento dell'imposta, la successiva fase del meccanismo fraudolento consiste in una cessione sottocosto dei beni, imponibile ai fini IVA, o direttamente alla società beneficiaria della frode (*broker*) o, al fine di rendere più difficoltosa la ricostruzione del meccanismo evasivo, a società filtro (*buffers*), interposte nella catena commerciale.

Sul punto, la Suprema Corte ha affermato che *"l'IVA che il cessionario assume di aver pagato al cedente per l'operazione soggettivamente inesistente (e cioè per la cessione non effettuata da quel preteso cedente), non è detraibile in quanto pagata ad un soggetto che non era legittimato alla rivalsa né era assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta.*

*Unica eccezione alla non detraibilità in questi casi potrebbe essere che l'acquirente non sapesse che il fornitore effettivo non era il fatturante, ma un altro. Ipotesi non impossibile, ma meramente di scuola e l'onere di provarla grava ovviamente sul contribuente che fa valere la detrazione. Al di fuori di tale caso, nell'ipotesi di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti il Fisco, per escludere la detraibilità, ha solo l'onere di provare - e può farlo anche mediante presunzioni essendo principio di carattere generale che la prova dei fatti può essere data anche mediante presunzioni - che la cessione non è stata effettivamente operata dal fatturante"*<sup>27</sup>.

La constatata indetraibilità dell'imposta comporterà di conseguenza anche l'applicazione delle relative sanzioni amministrative previste dal D.L. 18 dicembre 1997, n. 471.

Orbene, va constatata l'assenza, a livello europeo e nazionale, di una normativa *ad hoc* finalizzata al contrasto del fenomeno evasivo in materia di frodi IVA così come recentemente evolutosi e volta a sanzionare - o quantomeno a disincentivare il comportamento di società e amministratori che più o meno consapevolmente si rivolgono a certi canali distributivi al fine di ottenere, e poter a loro volta proporre, prezzi forte-

---

<sup>27</sup> Cass., Sez. trib. civ., n. 15741 del 19 settembre 2012.

mente competitivi non curandosi, o più semplicemente accettando il rischio, che tale sottocosto derivi da una frode IVA effettuata nei precedenti anelli della catena commerciale.

Un ruolo supplente è stato, fin d'ora, svolto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

### 3.3 L'origine dei prodotti e le relative frodi

In altri casi, invece, la frode s'incentra sulla falsificazione dei certificati di origine della merce importata, emessi dalle Autorità del Paese esportatore, ovvero su mendaci dichiarazioni riguardanti l'origine stessa.

L'origine doganale delle merci identifica il Paese di produzione del bene, ai fini della corretta applicazione della tariffa doganale e delle altre misure di politica commerciale.

L'identificazione del luogo di origine del prodotto è necessaria per individuare il trattamento daziario, cioè l'aliquota del dazio da applicare sulla base imponibile nonché per determinare altre misure di politica commerciale europea applicabili (dazi *antidumping*, limiti quantitativi, divieti, agevolazioni) per provvedere all'etichettatura dell'origine (*Made in*), oltre che per applicare eventuali misure sanitarie e fitosanitarie.

Il concetto di origine deve essere, innanzitutto, distinto da quello di provenienza, poiché ai fini dell'applicazione della tariffa doganale occorre fare riferimento al Paese in cui il bene è stato realizzato (origine) e non già a quello da cui lo stesso è fisicamente spedito (provenienza).

La frode in discussione è molto diffusa nell'ambito dell'origine preferenziale, che, come visto nei paragrafi precedenti, può consentire un abbattimento daziario totale o parziale sui prodotti di quei Paesi con i quali sono in vigore accordi bilaterali e/o concessioni unilaterali.

La corretta e consapevole applicazione delle regole di origine preferenziale, pertanto, riveste un ruolo determinante nella pianificazione aziendale, giacché la scelta in ordine ai canali di approvvigionamento delle materie prime o in merito al luogo di localizzazione degli impianti produttivi può essere foriera di rilevanti vantaggi economici, consentendo di beneficiare dei trattamenti daziari favorevoli<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, Torino, 2003, pag. 342.

La prova dell'origine da tali Paesi viene fornita alla Dogana comunitaria presso la quale è effettuata l'operazione di importazione mediante l'esibizione, come abbiamo visto, dei certificati di origine che devono scortare la merce.

La Commissione Europea istituirà una banca dati centrale degli esportatori registrati, attraverso la quale gli operatori potranno verificare, prima di dichiarare le merci per l'immissione in libera pratica, che il loro fornitore è un esportatore registrato nel Paese beneficiario in questione. Allo stesso modo, gli operatori dell'UE che effettuano esportazioni ai fini del cumulo bilaterale dell'origine saranno registrati presso le competenti Autorità degli Stati membri.

Essenziale ai fini della correttezza della dichiarazione di origine effettuata dall'esportatore in Dogana è la dichiarazione del fornitore, disciplinata dal Reg. UE 11 giugno 2001, n. 1207.

In forza di tale normativa, i fornitori inseriscono in una dichiarazione le informazioni relative alla posizione dei prodotti in base alle norme comunitarie di origine preferenziale.

Scopo della dichiarazione del fornitore è di attestare, a beneficio dell'esportatore, l'origine delle merci nell'ambito di un regime preferenziale, consentendogli di richiedere il rilascio o di provvedere direttamente alla compilazione di una prova dell'origine preferenziale, nel caso in cui i prodotti siano successivamente esportati verso Paesi terzi con i quali vigono accordi preferenziali. La dichiarazione viene rilasciata direttamente dal fornitore delle merci sotto la propria responsabilità.

L'autenticità dei predetti certificati può essere oggetto di riscontro *a posteriori* per sondaggio o quando vi sia motivo di dubitare sulla autenticità della relativa documentazione ovvero sull'esattezza delle informazioni fornite.

Per verificare poi l'esattezza e l'autenticità di una dichiarazione del fornitore, le Autorità doganali, possono invitare l'esportatore a richiedere al proprio fornitore comunitario un certificato d'informazione Inf4, di cui al Reg. UE n. 1207/2001.

Le Autorità doganali hanno il diritto di richiedere qualsiasi prova e di procedere alla verifica della contabilità del fornitore o di effettuare qualsiasi altro controllo ritenuto necessario. Il fornitore che compila

una dichiarazione ha l'obbligo di conservare tutte le prove documentali che attestano l'esattezza della dichiarazione per almeno tre anni.

Oltre gli accordi tra l'Unione Europea e i singoli Paesi, stipulati per ragioni e interessi prettamente commerciali, esistono anche alcune agevolazioni che sono concesse per incentivare le esportazioni di quei Paesi che versano in condizioni economiche non positive.

Tra le agevolazioni tariffarie più diffuse rientra il Sistema Preferenziale Generalizzato (SPG), di cui fanno parte 176 Stati che beneficiano di un'esenzione totale o parziale dei dazi.

L'art. 207 del Trattato sul Funzionamento dell'UE (TFUE)<sup>29</sup> prevede gli accordi stipulati dalla UE con i Paesi terzi, attraverso appositi protocolli sull'origine. Le agevolazioni tariffarie sono previste a condizione di reciprocità, di modo che esenzioni o riduzioni spettano sia ai prodotti comunitari esportati nei Paesi *partner* che ai prodotti originari dei Paesi *partner* importati nell'UE.

Il sistema delle preferenze generalizzate trova la propria disciplina negli specifici Regolamenti unionali, emanati periodicamente al fine di aggiornare l'elenco dei Paesi beneficiari nonché le regole e le condizioni per accedere al sistema.

Da ultimo, nel 2012 l'UE ha adottato il Reg. 25 ottobre 2012, n. 978, che ha abrogato il precedente Reg. 22 luglio 2008, n. 732 a far data dal 1° gennaio 2014<sup>30</sup>.

La novità principale del nuovo Regolamento è la riduzione dei Paesi beneficiari, che passerà gradualmente da 176 a 86; l'UE ha preso atto che

---

<sup>29</sup> Già Trattato istitutivo della Comunità economica europea, firmato a Roma il 25 marzo 1957; poi modificato da successivi Trattati, fra i quali si può rammentare in particolare il Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992; da ultimo modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 e ratificato dalla Legge 2 agosto 2008, n. 130, su G.U. n. 185 dell'8 agosto 2008 - Suppl. Ordinario n. 188, è, accanto al Trattato sull'Unione Europea (TUE), uno dei trattati fondamentali dell'Unione Europea UE. Assieme costituiscono le basi fondamentali del diritto primario nel sistema politico dell'UE; secondo l'art. 1 del TFUE, i due trattati hanno pari valore giuridico e vengono definiti nel loro insieme come "i trattati". Saltuariamente vengono pertanto anche indicati come "diritto costituzionale europeo", tuttavia formalmente sono trattati internazionali tra gli Stati membri dell'UE.

<sup>30</sup> Agenzia delle Dogane e Monopoli, nota 31 dicembre 2013, n. 1428230/RU.

alcuni Paesi quali ad esempio India, Russia, Brasile, Argentina, Sudafrica, prima ritenuti in via di sviluppo, rappresentano ormai dei concorrenti commerciali, grazie a economie di forte crescita ed espansione.

In tale contesto, può accadere che società italiane simulino importazioni da uno di questi Paesi a regime preferenziale, falsificando il certificato di origine, quando in realtà i prodotti sono importati da Paesi che non fruiscono delle suddette agevolazioni.

L'Autorità doganale può sempre richiedere in caso di seri dubbi qualsiasi altra prova complementare per accertare che l'origine indicata risponda alle regole UE.

Nei casi di frode sull'origine più complessi può accadere, per esempio, che contenitori provenienti dalla Cina e recanti prodotti originari di quel Paese, facciano scalo in un porto di un Paese del Sud-Est asiatico, il quale gode di un regime di esenzione daziaria per i prodotti destinati ad essere immessi in libera pratica nel territorio dell'Unione Europea; la merce, una volta giunta, viene di nuovo caricata all'interno di *container* e, scortata da una nuova polizza di carico e da un falso certificato di origine, viene importata definitivamente in Italia in completa evasione daziaria: si tratta di casi di contrabbando, di cui all'art. 295 TULD, aggravato dal falso ideologico commesso in atto pubblico dal privato (art. 483 c.p.) o dal falso ideologico commesso dal pubblico ufficiale in atto pubblico, in quanto tratto in inganno dalle dichiarazioni dell'operatore (combinato disposto degli artt. 48 e 479 c.p.).

Dal punto di vista dell'esportatore, pur non profilandosi responsabilità amministrativa, dato che nessun dazio è dovuto all'esportazione, l'erronea o falsa dichiarazione di origine della merce è suscettibile di determinare la responsabilità dell'operatore, in quanto connessa all'emissione della bolletta doganale, che è un atto pubblico.

L'esenzione totale o parziale dei dazi per l'importatore extra UE, determinata da una falsa dichiarazione d'origine delle merci, inoltre, pone l'esportatore in una posizione di vantaggio rispetto ai concorrenti, che potrebbe integrare l'illecito civilistico di concorrenza sleale di cui all'art. 2601 c.c. nonché un'azione di indennizzo da parte del cliente, ove

l'origine preferenziale rappresenti una qualità essenziale della vendita<sup>31</sup>.

Al riguardo, la Legge n. 580/1993 attribuisce alle Camere di commercio la legittimazione alla proposizione dell'azione per la repressione della concorrenza sleale, nell'ottica di una incisiva azione di tutela del mercato, al fine di garantire sia le imprese che il consumatore finale, in relazione alla correttezza e alla trasparenza delle dinamiche concorrenziali.

L'art. 2, comma 5, Legge n. 580/1993, prevede, in particolare, che *"le Camere di commercio possono costituirsi parte civile nei giudizi relativi ai delitti contro l'economia pubblica, l'industria e il commercio. Possono altresì promuovere l'azione per la repressione della concorrenza sleale ai sensi dell'art. 2601 c.c."*.

In tale ambito, non si può non fare dei cenni alle misure di politica commerciale imposte dall'UE, con particolare *focus* sui dazi *antidumping*, tema che investe complessi profili di classificazione e di origine delle merci, obbligando le aziende a un *audit* approfondito, *in primis* di carattere documentale.

Al riguardo, va premesso che l'art. 207 del Trattato sul Funzionamento dell'UE prevede tre misure principali di difesa commerciale, le misure *antidumping*, le misure anti sovvenzioni e le misure di salvaguardia.

In particolare, la c.d. misura *antidumping* è stata varata nel quadro di riferimento introdotto dall'attuale Regolamento *antidumping* di base, il n. 1225/09 del Consiglio del 30 novembre 2009, nei confronti di importazioni effettuate sul mercato comunitario da parte di imprese di Paesi terzi che vendono prodotti a prezzi inferiori al prezzo di vendita sul mercato di origine della merce (c.d. importazioni in *dumping*).

I Dazi *Antidumping* Definitivi (DAD) sono applicati se, nel corso del procedimento di accertamento, è riscontrata l'esistenza di quattro condizioni:

- esistenza della pratica di *dumping*, cioè quando il prezzo di vendita di un prodotto esportato nel mercato comunitario risulta inferiore al prezzo dello stesso prodotto in vigore sul mercato d'origine della merce;

---

<sup>31</sup> S. Armella, *Diritto Doganale*, Egea, 2015, pag. 231.

- esistenza di un importante pregiudizio a carico dei produttori comunitari derivante dal *dumping*;
- esistenza di un nesso causale tra il pregiudizio e il *dumping* (ossia il danno dell'industria europea deve essere causato dalle importazioni in *dumping*);
- interesse della Comunità che si sostanzia nel fatto che i benefici derivanti dall'introduzione del dazio *antidumping* devono essere superiori ai costi che ne deriverebbero (ad esempio a carico dei consumatori).

Il dazio è applicato nei confronti delle imprese esportatrici del Paese da cui proviene la merce in *dumping* e la relativa aliquota sarà pari alla differenza tra il prezzo in vigore nel Paese d'origine della merce e il prezzo di vendita nel mercato europeo.

Alla suddetta misura di protezione commerciale si aggiunge la disciplina delle misure anti sovvenzione, applicate nei confronti di importazioni che usufruiscono di aiuti e sovvenzioni statali concessi dai Governi alle proprie imprese.

In questi casi sono applicati dazi compensativi se, a seguito di procedura di verifica, si riscontra:

- l'esistenza di un aiuto di Stato specifico, cioè diretto a un singolo settore produttivo o a una singola azienda o categorie di aziende;
- l'esistenza di un importante pregiudizio a carico dei produttori comunitari derivante dalle importazioni sovvenzionate;
- l'esistenza di un nesso causale tra il pregiudizio e il sussidio (ossia il danno all'industria europea deve essere causato dalle importazioni dei prodotti sovvenzionati);
- l'interesse dell'UE che si sostanzia nel fatto che i benefici derivanti dall'introduzione del dazio devono essere superiori ai costi che ne deriverebbero (ad esempio a carico dei consumatori).

Sempre nel quadro delle misure adottate dall'UE di difesa commerciale, si aggiungono quelle di salvaguardia, misure attivate in presenza di grave danno alle imprese comunitarie derivante da distorsioni del mercato, come quelle causate da flussi anomali di importazioni.

Tali misure servono a proteggere il mercato comunitario di un determinato prodotto dai danni al sistema produttivo derivanti da sensibili alterazioni dei flussi commerciali. Vi sono tre condizioni per la loro applicazione:

- incremento improvviso, evidente e rilevante delle importazioni del prodotto in esame;
- esistenza di una grave crisi attuale o di una minaccia di potenziale crisi di un settore produttivo comunitario, derivante da un repentino e sostanziale incremento delle importazioni;
- interesse dell'UE.

Concentrando l'analisi sulla disciplina *antidumping*, si evidenzia subito come questa venga applicata sostanzialmente in ragione di due elementi fondamentali dell'accertamento doganale, ovvero l'origine e la classificazione delle merci. Per quest'ultima l'impegno degli operatori si riduce alla corretta attribuzione di voce doganale alle merci importate.

Sul punto, una *compliance* preventiva appare essenziale, poiché spesso le classifiche doganali oggetto di misure *antidumping* sono molto precise, assai vicine o simili a classifiche invece libere, a dazio zero od ordinario: è il caso ad esempio dei prodotti ferrosi dell'alluminio o dell'acciaio, degli agricoli, dei prodotti chimici di alcune tipologie di tubi, di parti di macchinari meccanici, ecc., tutti applicati non in via generale, ma solo se i prodotti hanno caratteristiche tecniche e compositive molto specifiche.

Il secondo elemento di fondamentale importanza, maggiormente critico rispetto al primo, è nell'esatta certificazione di origine delle merci, tema che, inizialmente, può apparire di semplice gestione per le aziende.

Frequentemente può accadere che merci certificate con una determinata origine, non soggetta a dazi *antidumping*, si rivelano in realtà prodotte in un Paese invece gravato da dette misure, con conseguente invalidazione dei certificati ideologicamente falsi e applicazione dei dazi *antidumping*.

In tali casi, caratterizzati da inesattezze o frodi, l'importatore sarà l'unico responsabile di eventuali maggiori diritti doganali dovuti. In questo sistema la tutela degli operatori ha un duplice carattere: operativo e contrattuale.



Dal primo punto di vista è bene che il soggetto importatore abbia cura nell'esaminare a fondo, per ciascuna spedizione, tutta la documentazione commerciale, di trasporto e fiscale a corredo delle importazioni, per ivi verificare l'esistenza anche solo di leggere asimmetrie o incoerenze o imprecisioni, da sanare immediatamente.

Dal secondo, è evidente che, ormai, una tutela contrattuale internazionale, nonché la predisposizione di specifiche garanzie, sono due atteggiamenti preventivi ormai fondamentali e imprescindibili per fronteggiare le ipotesi in cui i fornitori, garantita una origine delle merci, procedano con invii ad essa difformi.

È bene precisare, però, che le Autorità doganali non possono applicare univocamente un dazio *antidumping*, né estendere un tale dazio a operazioni per le quali sia accertata l'errata dichiarazione di origine, se i competenti organi comunitari non hanno preventivamente concluso l'inchiesta necessaria all'accertamento di un'avvenuta elusione.

Il paragrafo 3 dell'art. 13 del Reg. n. 1225/2009, infatti, non consente alle Autorità competenti dei singoli Stati membri dell'UE di procedere ad estensione automatica di un Regolamento *antidumping*, essendo necessaria una inchiesta comunitaria che appuri l'esistenza del *dumping*, il pregiudizio per l'industria comunitaria e la condotta elusiva.

In dettaglio, il paragrafo in questione statuisce che le inchieste sono avviate su iniziativa dell'UE o su richiesta di uno Stato membro o di una parte interessata in base ad elementi di prova sufficienti.

L'apertura di tali inchieste, così come le conclusioni, viene decisa con un Regolamento che può inoltre stabilire che le Autorità doganali devono sottoporre le importazioni a registrazione oppure chiedere la costituzione di garanzie. Siffatte inchieste sono condotte direttamente dalla Commissione Europea, eventualmente assistita dalle Autorità doganali e sono concluse entro nove mesi dalla loro apertura.

### **3.4 I depositi IVA e le possibili frodi**

Un'altra tipologia di frode molto diffusa riguarda l'utilizzo indebito dei Depositi fiscali, previsti dall'art. 50-*bis*, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

L'istituto dei depositi IVA trae la sua origine dall'art. 16 della VI Direttiva n. 77/388/CEE (ora art. 154 ss. della Direttiva 2006/112/CE).

La merce importata deve assolvere, all'atto della presentazione della dichiarazione doganale, sia la fiscalità comunitaria (dazio o prelievo agricolo) sia quella interna (IVA e accise).

La norma dispone, al comma 1, che *“sono istituiti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, speciali depositi fiscali ... per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi”*.

Come eccezione a tale principio, l'art. 50-bis, comma 4, lett. b), del D.L. n. 331/1993 prosegue disponendo che le merci immesse in libera pratica e introdotte direttamente in un deposito IVA non sono assoggettate al pagamento dell'IVA all'atto della presentazione della dichiarazione doganale di importazione, ma in un momento successivo.

I Depositi IVA permettono, in sostanza, agli operatori nazionali, comunitari ed extracomunitari, di assolvere il tributo all'atto dell'estrazione delle merci.

Specificando meglio consentono:

- di non corrispondere l'imposta sul valore aggiunto, quale diritto di confine, all'atto dell'immissione in libera pratica;
- di “sterilizzare” l'imposta dovuta a seguito di emissione dell'autofattura utilizzata per l'estrazione della merce dal deposito;
- di posticipare l'effettivo pagamento dell'imposta all'atto della prima cessione nazionale della merce così estratta, posto che la relativa fattura deve essere annotata sul registro fatture attive e, conseguentemente, l'imposta relativa viene materialmente corrisposta, seppure con il sistema “delle masse”, al momento della prima liquidazione IVA relativa al periodo (mensile o trimestrale) in cui è stata annotata tale fattura previa redazione del Mod. F24 (salvo compensazione interna).

Conseguentemente, l'IVA perde, ovviamente solo in caso di legittimo ricorso a tale istituto, la sua natura di “diritto di confine” da corrispondere alla Dogana all'atto dell'importazione e si trasforma (o, meglio, torna ad essere) un normale tributo interno, corrisposto all'Erario in sede di autoliquidazione (mensile o trimestrale a seconda del regime applicabile al soggetto passivo).

Il D.M. 20 ottobre 1997, n. 419 ha regolato gli aspetti procedurali e funzionali di detti Depositi, fra cui l'autorizzazione, gli adempimenti contabili dei gestori e le modalità di introduzione ed estrazione dei beni, nonché i relativi controlli.

Il legislatore prevede, però, alcuni obblighi a carico sia del depositante che del depositario.

Per quanto attiene la posizione del depositario, gli obblighi sussistenti a suo carico consistono principalmente:

1. nell'istituire una contabilità di magazzino mediante tenuta di un apposito registro che evidenzi la movimentazione di beni, in entrata e in uscita;
2. nel conservare, per ciascuna partita di merce, i documenti presi a base dell'introduzione e dell'estrazione dal deposito nonché quelli relativi agli scambi eventualmente intervenuti durante la giacenza nel deposito stesso.

In particolare, al momento dell'introduzione in deposito, l'importatore (o il suo rappresentante doganale) consegna al depositario la copia "figlia" della dichiarazione di importazione (la "matrice", invece, resta agli atti della Dogana) affinché questi provveda ad annotare sul registro dei movimenti, al primo numero progressivo disponibile, la partita introdotta ed a riportare gli estremi di annotazione - mediante apposito timbro - sul retro della copia "figlia" consegnatagli. Fatto ciò, il depositario trattiene per sé una copia fotostatica della "figlia" della dichiarazione di importazione riconsegnando quest'ultima all'importatore (o a chi per esso).

All'atto dell'estrazione dal deposito, a seguito del ricevimento dell'autofattura, il depositario annota lo scarico sul registro di magazzino e appone il timbro di scarico sull'autofattura prodottagli, che riconsegna all'importatore (o al suo rappresentante) trattenendone per sé una copia fotostatica da conservare agli atti della contabilità.

Per quanto riguarda, invece, la posizione del depositante, gli obblighi a suo carico sono molteplici in quanto:

1. deve provvedere all'effettiva introduzione della merce all'interno dei locali del deposito IVA prescelto;

2. deve consegnare al gestore del deposito la copia “figlia” della dichiarazione di importazione e curare che su di essa il gestore del deposito apponga l'apposito timbro di presa in carico;
3. deve successivamente emettere autofattura di estrazione dal deposito IVA e consegnarne una copia al gestore del deposito il quale, dopo averla presa in carico e corredata di apposito timbro, gliene riconsegna una copia da conservare in contabilità.

È dunque evidente che l'intera procedura del deposito IVA, per rispettare il dettato normativo, si basa su un presupposto “a monte”: l'effettiva esistenza del soggetto depositante.

In caso contrario, infatti, il comportamento posto in essere è chiaramente preordinato alla frode.

Il deposito IVA, come detto, ha come principale funzione quella di determinare lo “slittamento in avanti” del momento impositivo IVA, il quale si realizza non al momento dell'immissione in libera pratica ma, piuttosto, all'atto della successiva rivendita della merce importata sul territorio nazionale.

È del tutto palese che se la società o il soggetto economico che procede all'introduzione e alla successiva estrazione della merce in deposito e alla sua estrazione mediante presentazione di autofattura è *ab origine* soggettivamente inesistente (seppure dotato di partita IVA), non si ha alcuna legittima traslazione in avanti dell'IVA intesa quale imposta interna ma, piuttosto, una evasione dell'IVA quale diritto di confine (e ciò in quanto l'operazione doganale posta in essere, proprio a cagione della sostanziale inesistenza del soggetto agente, è una vera e propria importazione) e, conseguentemente, si determina l'applicazione della disciplina sanzionatoria di cui al TULD, espressamente richiamata dagli artt. 67 ss. del D.P.R. n. 633/1972.

Risulta pertanto evidente come i benefici fiscali connessi al regime del deposito IVA (ossia la traslazione “in avanti” dell'obbligazione tributaria) siano subordinati al rigoroso rispetto dei presupposti stabiliti dal le-

gislatore per il funzionamento dell'istituto fra i quali, *in primis*, l'esistenza del soggetto depositante<sup>32</sup>.

Le numerose attività ispettive intraprese nello specifico settore, hanno permesso di evidenziare che, nella prassi, l'introduzione della merce e la successiva estrazione spesso avvengono in maniera contestuale, simulando quindi un inesistente interesse di custodia con un reale interesse finanziario, cioè quello di procrastinare il versamento dell'imposta al momento della prescritta liquidazione.

In tali circostanze, secondo l'Agenzia delle Dogane e Monopoli, secondo il combinato disposto della nota n. 7521/2006 e della circolare n. 23/D del 2007, gli Uffici preposti al controllo devono procedere, oltre che al recupero dell'IVA dovuta all'importazione, anche alla contestazione della violazione di carattere amministrativo, di cui all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997, anche a deferire i responsabili all'Autorità giudiziaria per l'ipotesi di contrabbando aggravato (artt. 292 e 295, lett. c, del D.P.R. n. 43/1973).

Importanti novità sui depositi fiscali IVA sono intervenute, con la conversione in legge del c.d. "Decreto sviluppo" (D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106), con cui sono state introdotte alcune modifiche alla disciplina di cui si discute, al fine non solo di razionalizzare l'intero sistema, ma anche di contrastare eventuali abusi nell'uso di tale strumento.

Il Decreto sviluppo è intervenuto, con chiari intenti antielusivi, introducendo nuovi vincoli, sotto forma di garanzie da prestare, per le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA.

In particolare, a partire dal 13 luglio 2011, è ancora possibile non assoggettare ad IVA le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA purché, però, venga preventivamente prestata una idonea garanzia commisurata all'imposta.

---

<sup>32</sup> F. Pittaluga, "Il contrabbando perpetrato mediante l'utilizzo dei depositi IVA", 2010, apparso su [www.altalex.it](http://www.altalex.it).

Si ricorda, inoltre, che l'estrazione dei beni da un deposito IVA ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi IVA e comporta il pagamento dell'imposta; la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto della introduzione ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione.

Anche su questo aspetto, si registra una importante modifica da parte del Decreto sviluppo. Infatti, viene ora previsto che fino a che non si procederà all'aggiornamento delle banche dati delle Agenzie fiscali, il soggetto che procede all'estrazione (che, è bene precisarlo, può anche non coincidere con l'importatore) deve comunicare al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia di cui si è detto in precedenza (le modalità di integrazione telematica saranno stabilite con una determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle Entrate).

Infine occorre ricordare che con la sentenza "*Equoland*"<sup>33</sup> la Corte di Giustizia Europea si è pronunciata sulla normativa italiana che prevede la necessità dell'introduzione fisica nel deposito IVA, al fine di poter beneficiare dell'esenzione dal pagamento dell'imposta, al momento dell'importazione, differendone il pagamento all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito IVA.

La suddetta Corte, pur nel rispetto delle condizioni minime imposte dall'art. 16, paragrafo 1, della VI Direttiva IVA, ha chiarito che ciascun Stato membro ha la facoltà, con lo scopo di garantire la riscossione dell'imposta, di definire le formalità che il soggetto passivo deve assolvere al fine di poter beneficiare di tale regime agevolato.

In specie, i giudici europei hanno ritenuto compatibile con il diritto UE l'obbligo prescritto dalla normativa nazionale a carico del soggetto pas-

---

<sup>33</sup> CGUE C-271/13 del 17 luglio 2014.

sivo, che volesse beneficiare del regime di favore previsto dall'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, di introdurre fisicamente i beni nel deposito IVA, in quanto costituisce idonea misura a garantire la corretta riscossione dell'imposta nonché ad evitarne l'evasione<sup>34</sup>.

Con riferimento all'aspetto sanzionatorio, la Corte di Giustizia ha precisato che, in caso di irregolare utilizzo del regime in questione, l'Amministrazione finanziaria non è legittimata a richiedere l'imposta già assolta con autofattura, né applicare sanzioni sproporzionate.

In assenza di frode, infatti, i giudici europei ritengono che la mancata introduzione della merce in un deposito IVA sia da considerare soggetta a una mera sanzione formale che non ha conseguenze sul pagamento dell'imposta in quanto, seppur non avvenuto in Dogana al momento dell'importazione delle merci, la stessa imposta è stata assolta con il meccanismo del *reverse charge*, con una regolarizzazione che ha comportato soltanto un ritardato pagamento, non equiparabile a un tentativo di evasione o frode, che non può pertanto mettere in discussione il diritto alla detrazione dell'operatore.

Il principio dichiarato dai giudici di Lussemburgo nella causa C-272/13 ha avuto effetti dirompenti nel panorama processuale e procedimentale nazionale, ora accolti anche dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli con la circolare n. 16/D del 20 ottobre 2014.

Secondo la suddetta sentenza alla violazione dell'obbligo formale di introduzione fisica della merce nel deposito non è conseguita evasione dell'IVA, ma solo un ritardato pagamento, non equiparabile a un tentativo di evasione o frode. Conseguentemente lo Stato italiano chiedendo, oltre una maggiorazione del 30%, di versare nuovamente l'IVA, viola il principio di neutralità dell'IVA riconosciuto dal diritto dell'UE. Anche la sanzione fissa del 30% è stata ritenuta sproporzionata, rimettendo la valutazione al giudice nazionale.

Con la circolare n. 16/D del 20 ottobre 2014 l'ADM ha affermato che *«laddove non siano emersi profili di frode... gli Uffici delle Dogane provvederanno ad annullare in autotutela gli atti di revisione dell'accertamento relativamente alla pretesa dell'IVA all'importazione*

---

<sup>34</sup> M. Spera - M. Brisacani, "I depositi IVA: realtà operativa e tematiche applicative", in *il fisco*, n. 21/2015, pag. 1-2045.

*gravante sui beni non introdotti fisicamente nel deposito IVA, ma ivi contabilmente registrati a cura del depositario..», permanendo la sanzione del 30%.*

Per gli accertamenti, sarà compito degli Uffici accertare l'effettiva esistenza di *“tentativi di frode o di danno al bilancio dello Stato”*, valutando nel complesso le modalità di svolgimento dell'operazione e il comportamento tenuto dai diversi attori.

Tuttavia le Dogane, ritengono infine di poter confermare che la sanzione applicabile è quella prevista dal D.Lgs. n. 471/1997, con le riduzioni ivi contemplate in caso di tempestiva regolarizzazione.

Con riguardo all'obbligatoria introduzione fisica nel deposito IVA, va evidenziata l'eccezione prevista dall'art. 16, comma 5-*bis*, del Decreto legge anticrisi n. 185/2008 (convertito in Legge n. 2/2009) che, fornendo una interpretazione autentica, ha previsto che siano effettuate senza pagamento dell'IVA le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempre che, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a 60 giorni.

Sul punto, la circolare n. 12/E del 24 marzo 2015 dell'Agenzia delle Entrate ha affermato che non è necessario che *“i beni in questione una volta terminate le lavorazioni siano introdotti fisicamente nel deposito, in quanto gli stessi possono essere estratti contabilmente mediante annotazione nel registro che evidenzia la movimentazione dei beni in deposito”*. Pertanto, almeno per i beni oggetto di perfezionamento, manipolazioni usuali, ecc., viene definitivamente scisso il regime agevolato dall'obbligo di introduzione fisica dei beni nei locali di deposito.

Con riferimento alle importazioni di beni, la citata circolare n. 16/D dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli ha, invece, ribadito che *“...i beni devono essere materialmente introdotti nel deposito... non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro... Non vi è dubbio che... deve assolvere le funzioni di stoccaggio e di custodia dei beni introdotti: non è pertanto ammissibile alcuna forma di deposito virtuale...”*.



L'allora Agenzia delle Dogane, già con la nota n. 7521/2006 aveva, inoltre, osservato che non è prescritto un tempo minimo di giacenza o che tali merci siano necessariamente scaricate dai mezzi di trasporto.

In merito alle disposizioni di cui sopra era intervenuta nuovamente l'Agenzia delle Dogane con la nota 22321 del 24 febbraio 2009 ribadendo la posizione espressa precedentemente, ricordando l'inapplicabilità dell'art. 50-*bis* in esame in caso di inesistenza giuridica o simulazione del contratto di deposito, presupposto imprescindibile per l'applicazione dell'istituto<sup>35</sup>.

Con la circolare n. 12/E del 24 marzo 2015, poi, seguendo la stessa direzione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in ragione della funzione svolta dall'istituto del deposito IVA, le agevolazioni in esame si rendono applicabili se i beni sono materialmente introdotti nel deposito, non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro detenuto dal depositario (il c.d. "deposito IVA virtuale").

In tale circolare, l'Agenzia delle Entrate ha, poi, chiarito che il regime agevolativo in argomento riguarda solamente le merci provenienti da Paesi terzi, mentre non possono beneficiare del regime di deposito IVA *"i beni in regime di ammissione temporanea e perfezionamento attivo, in quanto tali operazioni, sotto il profilo doganale, non costituiscono operazioni di immissione in libera pratica"*<sup>36</sup>.

Va ancora rilevato che il regime del deposito IVA non sembra possa essere adottato neanche per i beni di provenienza da San Marino e dallo Stato di Città del Vaticano, in quanto pur trattandosi anche in questo caso di importazioni, la loro regolamentazione è del tutto peculiare, secondo le disposizioni dell'art. 71 del D.P.R. n. 633/1972.

In tal caso, infatti, deve ritenersi che la mancanza di Dogana fisica tra questi due Stati esteri e l'Italia precluda la possibilità di introdurre i beni in deposito IVA<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> Così in "Depositi IVA: virtuali a tempo determinato", di G.L. Giussani, apparso in [www.newamercati.com](http://www.newamercati.com).

<sup>36</sup> Circolare n. 12/E del 24 marzo 2015, paragrafo 5.1.2.

<sup>37</sup> M. Spera - M. Brisacani, op. cit.

Infine, a seguito dell'entrata in vigore del comma 2-*bis*, aggiunto all'art. 50-*bis* dall'art. 1, comma 2, del D.L. 2 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286, i titolari dei depositi fiscali per i prodotti soggetti ad Accisa e di depositi doganali, qualora intendano utilizzarli anche come depositi IVA, devono darne preventiva comunicazione all'Ufficio territorialmente competente dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli che esercita la funzione di vigilanza sul relativo impianto. Prima di tale modifica i suddetti depositi erano autorizzati automaticamente a operare anche come depositi IVA.

La menzionata circolare n. 12/E/2015 precisa, inoltre, che la medesima comunicazione preventiva deve essere indirizzata alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in relazione al luogo di dislocazione del deposito.

### **3.5 Ammissione temporanea. I controlli in materia di imbarcazioni da diporto e aeromobili**

Ai sensi dell'art. 250 ss. CDU, il regime dell'ammissione temporanea permette l'utilizzazione nel territorio doganale della UE, in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione, di merci non comunitarie destinate ad essere riesportate senza aver subito modifiche.

In tale contesto assume particolare importanza il controllo della circolazione di mezzi di trasporto, terrestri, aerei o navali, all'interno dell'Unione.

Scopo del regime dell'ammissione temporanea è facilitare il traffico internazionale e la circolazione di strumenti, attrezzature e merci a fini economici e non (ad esempio mezzi di trasporto, merci utilizzate per esposizioni, fiere, convegni, merci a seguito di viaggiatori).

L'autorizzazione di ammissione temporanea è concessa su richiesta della persona che utilizza o fa utilizzare le relative merci.

Secondo l'art. 251 CDU, le Autorità doganali stabiliscono il periodo entro il quale le merci vincolate al regime di ammissione temporanea devono essere riesportate o vincolate a un successivo regime doganale. Tale periodo è sufficientemente lungo perché possa essere raggiunto l'obiettivo dell'uso autorizzato.

Salvo che sia altrimenti disposto, il periodo massimo per il quale le merci possono rimanere vincolate al regime di ammissione temporanea per

la stessa finalità e sotto la responsabilità dello stesso titolare dell'autorizzazione è di ventiquattro mesi, anche se il regime è stato appurato vincolando le merci a un altro regime speciale e queste sono state poi nuovamente vincolate al regime di ammissione temporanea.

In circostanze eccezionali, quando l'uso autorizzato non può essere completato entro il suddetto periodo, le Autorità doganali possono concedere una proroga di detto periodo, per un lasso di tempo ragionevole, su richiesta giustificata del titolare dell'autorizzazione.

Il periodo globale durante il quale le merci possono rimanere in regime di ammissione temporanea non supera dieci anni, tranne in caso di un evento imprevedibile.

In tale contesto assume particolare importanza il controllo della circolazione di mezzi di trasporto, terrestri, aerei o navali, all'interno dell'Unione.

I mezzi di trasporto possono formare oggetto di dichiarazione verbale in Dogana, per l'ammissione temporanea.

Nello specifico, all'atto dell'introduzione del mezzo di trasporto nel territorio doganale dell'Unione Europea il detentore, dispensato dall'obbligo di presentare la merce in Dogana, ha la facoltà (ma nessun obbligo) presso detti Uffici, di dichiarare con atto verbale, la destinazione doganale (regime di ammissione temporanea in esonero totale dei dazi doganali) da attribuire al predetto mezzo, derogando, in tal modo, all'obbligo della presentazione della dichiarazione scritta o per via telematica.

Quando i mezzi di trasporto formano oggetto di una dichiarazione verbale o di un qualsiasi altro atto per il vincolo al regime doganale dell'ammissione temporanea, le Autorità doganali possono richiedere una dichiarazione scritta quando l'importo dei dazi all'importazione è elevato o quando esiste un serio rischio di non rispetto degli obblighi derivanti dal vincolo al suddetto regime.

Quando invece gli stessi mezzi non formano oggetto di dichiarazione scritta o verbale, sono considerati dichiarati in regime di ammissione temporanea, con l'attraversamento della frontiera marittima del territorio doganale dell'Unione Europea, che ha valenza di atto considerato come una dichiarazione in Dogana.

Alle predette condizioni, il mezzo di trasporto è considerato presentato in Dogana, la dichiarazione accettata e lo svincolo concesso nel momento in cui è compiuto il suddetto atto.

L'atto per essere considerato una dichiarazione in Dogana può essere effettuato nelle seguenti forme:

- quando le merci vengono portate in un Ufficio doganale o in altro luogo designato o autorizzato:
  - percorrendo la corsia verde “niente da dichiarare” negli Uffici doganali in cui è stata predisposta la doppia corsia di controllo;
  - passando da un ufficio privo della doppia corsia di controllo senza farvi spontaneamente una dichiarazione in Dogana;
  - applicando un disco di dichiarazione in Dogana o un'etichetta autoadesiva “niente da dichiarare” sul parabrezza dell'autovettura, quando tale possibilità sia prevista dalle disposizioni nazionali;
- in caso di dispensa dall'obbligo di portare le merci in Dogana, varcando la frontiera del territorio doganale dell'Unione Europea.

Quando risultano soddisfatte le condizioni summenzionate, il mezzo di trasporto è considerato presentato in Dogana e la dichiarazione è considerata accettata; se da un controllo dovesse emergere che l'atto di attraversamento della frontiera doganale comunitaria è avvenuto non in conformità delle condizioni previste dagli artt. 250 e ss. CDU, il mezzo di trasporto è da considerarsi introdotto illegalmente, in base all'art. 216 del TULD.

Per le merci, per le quali è concesso l'esonero totale dei dazi, l'ammissione temporanea comporta un esonero analogo anche per l'IVA.

Di converso, invece, se l'esonero daziario spetta parzialmente, l'IVA è dovuta integralmente con riscossione all'atto della riesportazione.

Nell'ipotesi in cui la merce non venga riesportata, ma nazionalizzata, dovranno essere pagati i diritti relativi (dazio e IVA), oltre agli interessi compensatori contabilizzati dalla data di vincolo della merce al regime di ammissione temporanea.

In materia di mezzi di trasporto il quadro normativo sull'ammissione temporanea è completato:

- dalla Convenzione di New York del 4 giugno 1954, approvata e resa esecutiva in Italia con la Legge 27 ottobre 1957, n. 1163. In particolare, l'art. 2 della citata Convenzione ammette in franchigia temporanea di diritti e tasse d'importazione i *"veicoli appartenenti a persone che hanno la loro residenza normale fuori del proprio territorio, i quali siano importati e impiegati per il loro uso privato, in occasione di una visita temporanea dai proprietari che hanno la loro residenza normale fuori del proprio territorio"*;
- Convenzione internazionale di Istanbul del 26 giugno 1990, resa esecutiva in Italia con la Legge 26 ottobre 1995, n. 479.

Detta Convenzione composta da 34 articoli e 13 Annessi, definisce all'art. 1 il concetto di ammissione temporanea, dedicando l'Allegato C ai mezzi di trasporto.

Tale Convenzione ha abrogato - dalla sua entrata in vigore - la Convenzione di Ginevra del 18 maggio 1956, relativa all'*"importazione temporanea delle imbarcazioni da diporto e degli aeromobili"*, nonché all'*"importazione temporanea dei veicoli stradali commerciali"* e dei *"container"*, con riguardo agli scambi tra le parti contraenti che hanno accettato il suddetto Allegato C e che sono parti contraenti della Convenzione di Ginevra.

In particolare, l'art. 5, lett. b) del citato Allegato stabilisce che, per poter beneficiare del regime dell'*"ammissione temporanea"* e, quindi, della sospensione totale dei dazi d'importazione, *"i mezzi di trasporto ad uso privato devono essere immatricolati in un territorio diverso da quello di ammissione temporanea, a nome di una persona stabilita o residente fuori del territorio di ammissione temporanea, ed essere importati e utilizzati da persone residenti in tale territorio"*. Il successivo art. 6 della predetta Convenzione ribadisce che l'*"ammissione temporanea"* dei mezzi di trasporto è concessa senza che venga richiesto alcun documento doganale e senza che venga costituita alcuna garanzia. A seguire, l'art. 7, lett. b), derogando alle suddette imprescindibili condizioni, prevede la possibilità che *"i mezzi di trasporto per uso privato possano essere utilizzati da terzi, debitamente autorizzati dal beneficiario dell'ammissione temporanea"*. Ciascuna parte contraente può accettare

che una persona residente nel suo territorio utilizzi un mezzo di trasporto per uso privato, in particolare quando lo utilizza per conto e su istruzioni del beneficiario dell'“ammissione temporanea”.

La constatazione di irregolarità nel ricorso all'istituto dell'“ammissione temporanea” determina l'insorgere di responsabilità per contrabbando.

In genere le unità navali della Guardia di Finanza procedono all'attività di controllo nei confronti delle unità da diporto *extra*-UE, avvalendosi dei poteri previsti da: D.Lgs. n. 68/2001, D.P.R. n. 43/1973 e Legge n. 4/1929, atteso che le dette unità sono da ritenersi “merci allo stato estero”.

In particolare, qualora l'attività di controllo venga svolta presso i punti di approdo delle imbarcazioni in questione, siano esse ad uso privato o commerciale, si applicheranno, ai fini dell'accesso, gli artt. 2 del D.Lgs. n. 68/2001 e 25 del D.P.R. n. 43/1973, quest'ultimo in relazione agli artt. 33 e 35 della Legge n. 4/1929, posto che i porti di approdo ricadono nella Zona di vigilanza doganale terrestre, di cui all'art. 23 del TULD.

Laddove, invece, il controllo doganale venga espletato in mare da un'unità navale del Corpo della Guardia di Finanza, fermo restando il disposto normativo dell'art. 2, punti 2. e 4. del D.Lgs. n. 68/2001 e dell'art. 30 del TULD, i militari agiranno anche in virtù dell'art. 20-*bis* del TULD.

Nel corso di indagini condotte dagli organi di controllo negli ultimi anni, sono stati individuati particolari sistemi di frode nell'ambito del settore della nautica da diporto.

In particolare, tali servizi hanno permesso di constatare, oltre alla violazione del regime dell'“*ammissione temporanea*”, la creazione, da parte di proprietari di imbarcazioni da diporto, di fittizie società di noleggio - spesso appositamente stabilite in Paesi a fiscalità privilegiata - cui vengono intestate le predette imbarcazioni, al solo scopo di ostacolare gli accertamenti fiscali, garantendo in tal modo vantaggi ai fini dell'IVA e delle accise, violando peraltro le disposizioni previste dall'art. 2, ultimo comma, del D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171 (c.d. “Codice della Nautica da Diporto”), che prevede per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione e di noleggio l'utilizzo esclusivo in tali attività.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 43/E, in data 29 settembre 2011, ha peraltro:

- evidenziato che il settore della nautica da diporto è stato interessato dalle disposizioni normative recate dal D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, convertito dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, che ha introdotto misure di contrasto all'intestazione fittizia di beni mediante la costituzione di società di comodo, disponendo, fra l'altro, che i costi relativi ai beni concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del canone di affitto/locazione, non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito della società e costituiscono per gli utilizzatori (soci/familiari) un reddito da tassare per la differenza, calcolata tra maggior valore di mercato e minor corrispettivo pagato;
- fornito il proprio orientamento in merito ai requisiti di territorialità e di non imponibilità IVA delle operazioni riguardanti le unità da diporto.

In alcuni accertamenti, è stato constatato anche il mancato rispetto dell'art. 254 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (c.d. TULD), il quale prevede che i generi costituenti provviste di bordo, fra cui il carburante, imbarcati su navi in partenza dallo Stato e direttamente destinate ad un porto estero si considerano usciti in esportazione definitiva, con conseguente non applicazione dei dazi doganali e dell'IVA, a condizione che la partenza avvenga entro otto ore dall'imbarco degli stessi.

In realtà, in tali controlli, è stato riscontrato che l'imbarcazione non ha realmente lasciato il territorio comunitario, determinando l'applicazione del comma 2 del richiamato art. 254, che rinvia alle sanzioni contemplate, per i carburanti, all'art. 40 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, che punisce chiunque destina fraudolentemente prodotti esenti ad usi soggetti ad accisa.

Da ultimo, con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 15 dicembre 2015, n. 225, adottato in esecuzione del punto 3 della Tabella A allegata al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, è stata modificata la disciplina concernente l'impiego agevolato dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie e nelle acque interne.

### Cap. 3 - Casi pratici di illeciti doganali

---

Tra le novità di maggior rilievo, tale Decreto individua l'ambito di operatività dell'esenzione, che si applica per i carburanti, ivi compresa la benzina, impiegati per:

- a. la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca;
- b. la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto merci e alla pesca professionale;
- c. il dragaggio di vie navigabili e porti;
- d. la navigazione nelle acque marine comunitarie di unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio.

In particolare, l'art. 8 del suddetto Decreto prevede che i militari della Guardia di Finanza possono chiedere l'esibizione, in qualunque momento, del libretto di controllo per riscontrare la veridicità e l'esattezza delle annotazioni in esso riportate.

Le recenti Direttive della Guardia di Finanza<sup>38</sup> prevedono che i propri Reparti avranno cura di verificare la corretta compilazione dei *memorandum* di imbarco e la corrispondenza dei dati in essi contenuti con le annotazioni riportate sui:

- registro di carico e scarico detenuti presso impianti di distribuzione e di carburanti esenti per la navigazione;
- l'effettivo svolgimento dell'attività di noleggio mediante unità da diporto adibite a uso esclusivo commerciale, che ai sensi dell'art. 1 del Regolamento in commento può usufruire dell'esenzione totale dalle accise.

Il rifornimento del prodotto energetico agevolato è, infatti, subordinato alla presentazione all'esercente dell'impianto di distribuzione, del contratto di noleggio dell'unità navale da rifornire, che dovrà risultare in fase di effettiva esecuzione al momento del rifornimento stesso. Tale agevolazione trova applicazione anche nel caso di imbarcazioni battenti bandiera di Paesi non comunitari, per le quali le formalità doganali di importazione siano state assolve presso un altro Stato membro purché

---

<sup>38</sup> Circolare n. 165342 del 24 maggio 2016 del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni.



le stesse siano adibite ad esclusivo scopo commerciale, per effetto di contratti di noleggio.

L'approvvigionamento di carburanti denaturati è consentito anche quando, in via occasionale, sia necessario per trasferire l'imbarcazione noleggiata dal luogo di conclusione del servizio alla propria sede operativa dichiarata nella denuncia di cui la paragrafo IV della circolare n. 10/D, in data 14 luglio 2014, dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

In tal caso:

- il rifornimento deve avvenire nell'immediatezza della conclusione del contratto;
- l'imbarcazione deve essere destinata direttamente verso il luogo indicato quale sede operativa;
- la navigazione deve essere effettuata in presenza del solo equipaggio senza ospiti.

Inoltre, nel corso di una eventuale visita a bordo da parte degli organi di controllo, occorre evidenziare che gli stessi potranno procedere all'esame della seguente documentazione:

- il porto di registrazione dell'unità controllata. Particolare attenzione sarà posta nei confronti delle c.d. "*red ensign*" (bandiere rosse), indicanti tutte quelle imbarcazioni iscritte nei territori d'oltremare, già colonie, della Corona britannica (Bermuda, Cayman, Gibilterra, Guernsey, isola di Man, Jersey) le quali, pur inalberando la bandiera britannica, sono di fatto iscritte in territori *extra*-UE e giuridicamente considerate merce allo Stato estero;
- il nominativo dell'armatore/proprietario (persona fisica o società), per appurare che abbia la propria residenza/sede legale fuori dall'UE.

Generalmente la società armatrice si identifica in forma "*Limited*" (abbreviato "*Ltd*"), largamente diffusa nei territori del Regno Unito.

Tale forma societaria è riconosciuta in tutti i Paesi ed è paragonabile, per le sue caratteristiche, a una società per responsabilità limitata italiana. Se l'armatore è una società ubicata fuori dal territorio unionale sarà richiesto al comandante dell'unità controllata un estratto della visura societaria, al fine di verificare che la persona fisica, che

ricopre l'incarico di Direttore della società medesima, risiede di fatto fuori dall'Unione Europea.

Quanto sopra, nell'ottica di verificare il suddetto fenomeno elusivo di intestare fittiziamente l'unità da diporto a società ubicate in territori con regime fiscale privilegiato, al solo scopo di ottenere benefici fiscali.

Non di rado, infatti, vengono individuati cittadini comunitari posti a capo di società *off-shore*, ma che utilizzano l'unità da diporto a titolo esclusivamente privato, contravvenendo ai presupposti normativi espressamente indicati dai Regolamenti comunitari in materia di "ammissione temporanea";

- la classificazione dell'unità da diporto, cioè se del tipo "*Pleasure yacht*" (ad uso privato di piacere) o "*Commercial yacht*" (ad uso commerciale di noleggio).

Tale dato riveste particolare importanza poiché, in base alla tipologia dell'unità, gli operatori indirizzeranno gli accertamenti ai fini del controllo doganale. Infatti per i controlli sul primo tipo di unità sarà indispensabile identificare, oltre all'equipaggio, le persone ospiti presenti a bordo per appurare l'eventuale utilizzo del bene da parte di cittadini italiani/comunitari.

Relativamente ai "*Commercial yacht*" potrebbe essere verificato l'effettivo utilizzo della unità da diporto per fini di noleggio, chiedendo nel contempo l'esibizione del relativo contratto, nonché l'itinerario della crociera, tenendo ben presente che la normativa comunitaria consente alle navi extra UE l'esercizio dell'attività di "*charter*" solamente per crociere che iniziano e/o terminano fuori dal territorio UE. Per quel che riguarda il contratto di noleggio si evidenzia che non sempre potrebbe essere presente a bordo e, quindi, potrebbe essere necessario richiederne la produzione tramite il comandante dell'unità alla società di brokeraggio;

- Lista equipaggio (c.d. "*crew list*"), che elenca le generalità essenziali delle persone, comunitarie e non, costituenti l'equipaggio della nave;
- Lista passeggeri (c.d. "*guest list*"), da richiedersi solamente per i controlli a bordo di "*Commercial yacht*", al fine di procedere alla verifica

dei noleggiatori, che possono essere sia cittadini dell'Unione Europea, che di Paesi terzi.

Si ritiene, infine, opportuno soffermarsi brevemente anche sul c.d. "costituito d'arrivo".

Infatti, in caso di primo approdo nei porticcioli turistici in cui non vi siano Uffici doganali, il Comandante o l'armatore straniero può recarsi presso gli Uffici della locale Autorità marittima e richiedere il suddetto documento, che sebbene non sia codificato da alcuna normativa specifica, è in grado di documentare inequivocabilmente, in caso di un controllo doganale, la data di introduzione dell'unità in acque comunitarie.

In effetti, la richiesta del rilascio del "costituito di arrivo" non costituisce - per il Comandante dell'unità straniera - un obbligo di legge, ma rappresenta una mera opzione di autotutela, finalizzata a comprovare la regolare posizione doganale del mezzo importato.

Invero, nel caso in cui il Comandante/armatore non provveda a dichiarare l'unità importata in Dogana e tantomeno a richiedere il rilascio del "costituito di arrivo" da parte dell'Autorità marittima, avrà l'onere di documentare - in caso di accertamento - la permanenza del mezzo navale nelle acque comunitarie per un periodo inferiore ai diciotto mesi, pena l'addebito del reato di contrabbando.

### 3.6 I reati ambientali in ambito doganale

Con la Legge 22 maggio 2015, n. 68 è stata introdotto nel Codice penale, dopo il Titolo VI del Libro Secondo, un nuovo "*Titolo VI-bis - Dei delitti contro l'ambiente*", composto da dodici articoli (dal 452-bis al 452-terdecies); all'interno del suddetto Titolo sono previsti cinque nuovi delitti e, segnatamente, inquinamento ambientale, disastro ambientale, traffico e abbandono di materiale ad alta radioattività, impedimento del controllo e omessa bonifica.

Sono anche previste disposizioni in materia di circostanze aggravanti, confisca, ripristino dello stato dei luoghi nonché modifiche al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, in tema di responsabilità amministrativa degli Enti; inoltre, il legislatore ha ritenuto opportuno aggiungere, dopo la Parte Sesta del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, il c.d. Testo Unico in materia Ambientale la "*Parte sesta-bis - Disciplina sanzionatoria degli illeciti ammi-*

*nistrativi e penali in materia di tutela ambientale*” (articoli dal 318-bis al 318-octies).

Per quanto concerne i nuovi reati introdotti, il primo è quello di inquinamento ambientale (art. 452-bis c.p.), che sanziona con la reclusione da due a sei anni e con la multa da euro 10.000 a euro 100.000 chiunque abusivamente cagiona una compromissione o un deterioramento significativi e misurabili delle acque o dell'aria, o di porzioni estese o significative del suolo o del sottosuolo, di un ecosistema, della biodiversità, anche agraria, della flora o della fauna; è previsto un aumento di pena qualora l'inquinamento sia prodotto in un'area naturale protetta o sottoposta a vincolo paesaggistico, ambientale, storico, artistico, architettonico o archeologico, ovvero in danno di specie animali o vegetali protette.

Per di più, il legislatore ha introdotto specifiche disposizioni (art. 452-ter) per il caso di morte o lesioni come conseguenza del delitto di inquinamento ambientale; in particolare, sono state previste severe pene qualora da uno dei fatti di cui all'art. 452-bis derivino, quale conseguenza non voluta dal reo, lesioni o nella peggiore delle ipotesi, la morte, trattasi di fattispecie applicabile - per espressa previsione normativa - con riferimento al solo delitto di inquinamento ambientale.

Il reato di disastro ambientale è, invece, previsto dall'art. 452-quater, che espressamente statuisce la applicabilità della nuova fattispecie “fuori dai casi previsti dall'art. 434 c.p.”; la giurisprudenza - in assenza di una specifica fattispecie penale - aveva in passato ricondotto nello schema normativo del c.d. “disastro innominato” rilevanti fenomeni di inquinamento qualificabili veri e propri “disastri ambientali”. Per questo motivo, la prima parte dell'art. 452-quater, delimita l'ambito di operatività e i rapporti fra il reato di disastro ambientale e gli “altri disastri”; comunque, difficilmente le fattispecie di cui all'art. 434 c.p. confliggevano con la nuova fattispecie delittuosa di cui all'art. 452-quater, in quanto quest'ultima fattispecie è stata descritta nel dettaglio dal legislatore.

L'art. 452-quater sanziona con la reclusione da cinque a quindici anni chiunque abusivamente cagiona un disastro ambientale; la norma prevede che costituiscono disastro ambientale vari casi, tra cui:

1) la alterazione irreversibile dell'equilibrio di un ecosistema;

- 2) la alterazione dell'equilibrio di un ecosistema la cui eliminazione risulti particolarmente onerosa e conseguibile solo con provvedimenti eccezionali;
- 3) la offesa alla pubblica incolumità in ragione dell'entità del fatto o dei suoi effetti lesivi ovvero per il numero delle persone offese o esposte a pericolo.

Analogamente al delitto di inquinamento ambientale, sono previsti aumenti di pena quando il disastro è prodotto in un'area naturale protetta o sottoposta a vincolo paesaggistico, ambientale, storico, artistico, architettonico o archeologico, ovvero in danno di specie animali o vegetali protette (art. 452-*quater*, ultima parte).

Altra rilevante fattispecie delittuosa introdotta è quella di cui all'art. 452-*sexies* (*Traffico e abbandono di materiale ad alta radioattività*), norma che espressamente prevede:

*“Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da due a sei anni e con la multa da euro 10.000 a euro 50.000 chiunque abusivamente cede, acquista, riceve, trasporta, importa, esporta, procura ad altri, detiene, trasferisce, abbandona o si disfa illegittimamente di materiale ad alta radioattività”.*

La pena è aumentata se dal fatto derivi il pericolo di compromissione o deterioramento delle acque o dell'aria, o di porzioni estese o significative del suolo o del sottosuolo, di un ecosistema, della biodiversità, anche agraria, della flora o della fauna; però, la pena è aumentata fino alla metà se dal fatto deriva pericolo per la vita o la incolumità delle persone (art. 452-*sexies*, commi 2 e 3).

Particolare fattispecie delittuosa introdotta è quella di cui all'art. 452-*septies* (Impedimento del controllo) che così recita *“Salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque, negando l'accesso, predisponendo ostacoli o mutando artificiosamente lo stato dei luoghi, impedisce, intralcia o elude l'attività di vigilanza e controllo ambientali e di sicurezza e igiene del lavoro, ovvero ne compromette gli esiti, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni”.*

Anzitutto deve evidenziarsi l'importanza della clausola di riserva contenuta nella nuova norma (*“Salvo che il fatto costituisca più grave reato”*) poiché essa consente di ritenere configurabili i reati di cui agli artt. 336

(Violenza o minaccia a un pubblico ufficiale) e 337 (Resistenza a un pubblico ufficiale) c.p., soltanto e qualora le condotte in cui si evince il reato di impedimento al controllo siano tenute con modalità tali da integrare i suddetti reati più gravemente sanzionati.

Deve notarsi che il delitto di impedimento del controllo può essere integrato da molteplici condotte (negando l'accesso, rendendo difficoltoso il controllo ecc.) le quali, per espressa disposizione normativa, sono riferite non solo ad "attività di vigilanza e controlli ambientali" ma anche a quelle di "sicurezza e igiene del lavoro". Dunque, il legislatore ha esteso notevolmente il campo di applicazione delle norme rendendo sanzionabili anche le condotte "impeditive" del controllo che siano attinenti ad una materia non direttamente riconducibile a quella ambientale.

Gli artt. 452-*octies* e 452-*novies* prevedono alcune aggravanti.

Diversamente, diminuzioni di pena sono previste dall'art. 452-*decies* (Ravvedimento operoso) in relazione ai delitti ambientali del nuovo Titolo VI-*bis*, per il delitto di associazione a delinquere di cui all'art. 416 aggravato ai sensi dell'art. 452-*octies*, nonché per il delitto di cui all'art. 260 del D.Lgs. n. 152/2006.

Infine, altro delitto di nuova introduzione è quello di cui all'art. 452-*terdecies* (Omessa bonifica), che espressamente statuisce *"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque, essendovi obbligato per legge, per ordine del giudice ovvero di un'Autorità pubblica, non provvede alla bonifica, al ripristino, o al recupero dello stato dei luoghi è punito con la pena della reclusione da uno a quattro anni e con la multa da euro 20.000 a euro 80.000"*.

È prevista la sanzionabilità penale di chiunque effettua una attività di raccolta, trasporto, recupero, smaltimento, commercio ed intermediazione di rifiuti in mancanza della prescritta autorizzazione, iscrizione o comunicazione (ex art. 256 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152).

Il successivo art. 258 prevede che chiunque effettua il trasporto di rifiuti senza il formulario di cui al precedente art. 193, ovvero indica nel formulario stesso dati incompleti o inesatti, è punito con sanzione amministrativa.

Se il rifiuto è definito pericoloso o si fa uso di un certificato falso durante il trasporto si applica la pena di cui all'art. 483 c.p.

L'art. 193 prevede che durante il trasporto effettuato da enti o imprese i rifiuti sono accompagnati da un formulario di identificazione dal quale devono risultare almeno i dati essenziali per identificare produttore e detentore del rifiuto; l'origine, tipologia e quantità del rifiuto; l'impianto di destinazione; il percorso e il destinatario. Il comma 7 precisa, però, che il formulario è validamente sostituito, per i rifiuti oggetto di spedizioni transfrontaliere, dai documenti previsti dalla normativa comunitaria, anche con riguardo alla tratta percorsa su territorio nazionale.

La disciplina per il controllo del traffico transfrontaliero si compone principalmente di due momenti: il controllo prima dell'arrivo in Dogana e il controllo in Dogana.

L'operatore che effettua il controllo deve:

- verificare se si tratti di un rifiuto e di che rifiuto si tratta. L'operatore non potrà fermarsi alla mera dichiarazione documentale ma dovrà approfondire gli aspetti sopra indicati. Ad esempio, se il bene deriva da un processo produttivo e non è stato trattato è ancora un rifiuto. Oppure, se il bene viene dichiarato come sottoprodotto, bisognerà valutare se ne ricorrono i presupposti per valutarlo tale. Se sorge un sospetto circa la natura del bene sarà necessario un controllo visivo, anche per accertare la corrispondenza tra bene trasportato e documentazione allegata;
- se viene trasportato un rifiuto l'operatore deve verificare se il produttore dei rifiuti è autorizzato al trattamento rifiuti e se il vettore è autorizzato al trasporto;
- se il trasporto è transfrontaliero l'operatore dovrà verificare l'esistenza dei documenti indicati nel capoverso precedente.

Il traffico illecito di rifiuti è uno dei *business* principali delle organizzazioni criminali in Italia, in Europa e nel mondo intero. Come sempre accade le organizzazioni criminali si infiltrano in quei settori dove per svolgere le attività secondo le regole e le normative vi è un gran dispendio di energie e denaro. Il settore dello smaltimento dei rifiuti è sicuramente uno di questi settori: un'industria avrebbe sia un guadagno

economico che in termini di energie impiegate se invece di smaltire i rifiuti tossici secondo le restrittive misure europee li sotterrassero.

Sarebbe ancora meglio per il titolare, tuttavia, affidarli a organizzazioni criminali che provvedano a disfarsene, diminuendo in questo modo il rischio di essere individuato e a fronte di esigui costi si libererebbe definitivamente dei rifiuti. Per queste ragioni in Italia e nel mondo le principali organizzazioni criminali sono specializzate nello "smaltimento dei rifiuti".

Dal canto loro le organizzazioni criminali, a fronte di enormi guadagni, non fanno altro che occultare i rifiuti, spesso nel sottosuolo del proprio territorio, ma sempre più frequentemente spedendoli in paesi in via di sviluppo o sottosviluppati che accettano di deturpare il loro ambiente per esigui guadagni<sup>39</sup>.

La recente normativa sugli eco-reati è un passo importante verso un contrasto efficace al fenomeno dei traffici illeciti di rifiuti. Recentemente, Legambiente ha dichiarato: *"la presa di coscienza delle istituzioni rappresenta un primo importante passo in avanti. Dopo anni di denunce che il nostro consorzio effettua contro il traffico illecito dei rifiuti, nazionale e transfrontaliero, ad opera non solo di sistemi criminali organizzati ma anche di imprenditori senza scrupoli, ritengo che le affermazioni pubbliche dei rappresentanti del governo e del parlamento siano incoraggianti"*.

Tuttavia è anche vero che le sue dimensioni internazionali richiederebbero un intervento normativo in ambito europeo, ma non solo. Nonostante le criticità sempre presenti in Italia da alcuni anni, è nata una nuova coscienza sociale che rivaluta l'importanza del bene ambiente e la necessità di uno smaltimento efficiente dei rifiuti pericolosi; questa mentalità produce leggi e scardina le organizzazioni criminali che sul traffico illecito di rifiuti costruiscono la loro fortuna. Il lavoro tuttavia è ancora arduo in quanto il fenomeno è radicato e ben organizzato.

In genere i materiali di scarto rientrano in un flusso di materie in uscita dai Paesi OCSE, e la loro destinazione differisce a seconda del tipo di materiale: i materiali plastici, infatti, sono diretti in prevalenza verso i

---

<sup>39</sup> M. Letizi, *Comportamento criminale, ecomafie e smaltimento dei rifiuti: strumenti e proposte per un approccio analitico*, Rubbettino editore, 2003.



paesi asiatici, principalmente la Cina; i rifiuti elettrici e quelli elettronici (RAEE) sono, invece, diretti verso i paesi africani, Ghana, Senegal e Burkina Faso in testa, oppure verso alcuni paesi indiani; pneumatici usati sono diretti in India, Corea del Sud, Thailandia, Burkina Faso e Turchia; i rottami ferrosi e le parti metalliche di veicoli ancora da rottamare sono diretti in prevalenza in Africa, Ghana, Nigeria, Egitto, Somalia, Marocco e Senegal. Gli scarti metallici sono poi diretti in Cina e Pakistan; il cartone e la carta vengono spediti in Cina, India e Senegal; gli scarti tessili, invece, finiscono in Tunisia, Cina, India, Albania, Ghana ed Emirati Arabi.

I porti di partenza di tali materiali di scarto sono: Venezia, Bari, Napoli, Ancona, Civitavecchia, Salerno, Taranto, La Spezia, Pozzallo (Rg), Genova, Gioia Tauro, Livorno e Catania.

Il trucco principe delle organizzazioni criminali per contrabbandare i rifiuti è la falsificazione dei formulari di accompagnamento dei rifiuti: i materiali di scarto vengono spacciati come materie prime o come prodotti usati. Maggiori sono i passaggi di mano dei rifiuti più complicato è risalire alla loro provenienza.

La maggior parte di questi rifiuti viaggia su mare, su navi porta *container*. E ciò è evidente anche tenendo conto della mole di tale tipologia di sequestri che avvengono nei porti.

Secondo l'Agenzia delle Entrate nel periodo gennaio-settembre 2012 sono state esportate legalmente attraverso i porti italiani, 102.500 tonnellate di rifiuti plastici, di cui 40.500 tonnellate dirette in Cina, 12.500 tonnellate dirette ad Hong Kong, 16.500 in Romania, 4.500 negli USA, 4.300 in Svizzera. I dati ufficiali registrano ingenti percentuali di illegalità.

Oltre a questi quantitativi esportati legalmente, si aggiungono 2.000 tonnellate di materie plastiche, pari al 14%, esportato illegalmente; 8.000 tonnellate di pneumatici fuori uso, il 60% dei quali veniva esportato illegalmente; 2.300 tonnellate di rifiuti metallici, pari al 16,5% del totale, esportati illegalmente; 185.000 tonnellate di rottami di veicoli e parti di motori e 165.000 tonnellate rifiuti tessili, tutti esportati illegalmente.

Globalmente i rifiuti che stavano per essere esportati illegalmente e quindi sottoposti a sequestro, nel corso del 2012, sono stati 13.700 tonnellate, per un valore complessivo di 13,5 milioni di euro<sup>40</sup>.

Le organizzazioni criminali cinesi ottengono un duplice guadagno trattando i rifiuti italiani ed europei: un primo guadagno derivante dal compenso per lo “smaltimento” ed un secondo derivante dalla vendita, prevalentemente alla Cina; a quel punto la catena produttiva cinese tratterà i rifiuti e li riutilizzerà nelle successive produzioni; successivamente il prodotto finito riprenderà la via per rientrare in Europa come prodotto commerciale<sup>41</sup>.

Il disagio arrecato ai Paesi europei da questa situazione è sia di natura sanitaria che economica. La pericolosità a livello sanitario deriva dal fatto che non essendo osservato alcun tipo di norma a tutela dell’ambiente e della sicurezza, i materiali di scarto vengono spesso riciclati assieme a sostanze tossiche e cancerogene. È il caso, ad esempio, delle materie plastiche, come il polietilene, che vengono lavorate assieme a prodotti contaminati; per esemplificare, come le plastiche utilizzate nelle serre, contaminate da pesticidi e diserbanti. Il risultato è che i manufatti prodotti con queste plastiche sono cancerogeni. Esempi concreti non mancano, si va dalle ciabatte in plastica, ai giocattoli per bambini, dai prodotti per la casa agli indumenti.

La pericolosità, a livello economico, deriva dal basso costo con cui i prodotti orientali vengono venduti sul nostro mercato.

Naturalmente il bassissimo costo è figlio sia del trascurabile costo della materia prima che dello sfruttamento della manodopera in quei Paesi.

Secondo la normativa vigente, in ambito doganale oltre alla Guardia di Finanza che ha le funzioni di Polizia Giudiziaria a competenza piena, anche il personale della Dogana assume la qualifica di pubblico ufficiale e di Polizia Giudiziaria, con conseguente obbligo di verifica dei reati anche di tipo ambientale.

---

<sup>40</sup> S. Izzi, *Intelligence e gestione delle informazioni: Attività preventiva contro i traffici illeciti*, Franco Angeli, 2011.

<sup>41</sup> M. Vizzotto, *Le paure del drago*, 2008.

Ai sensi dell'art. 55 c.p.p. *“la Polizia Giudiziaria deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale. Svolge ogni indagine e attività disposta o delegata dall'Autorità giudiziaria”*.

Di conseguenza, il verbale di verifica in contraddittorio della merce ha efficacia di piena prova fino a querela di falso, limitatamente alla provenienza dell'atto da parte del pubblico ufficiale che lo ha formato, alle dichiarazioni delle parti e agli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

Anche il Consiglio di Stato si è pronunciato al riguardo affermando che l'impugnazione del fermo delle merci per le quali vi sia il fondato sospetto che rechino una falsa indicazione di provenienza è da considerarsi come misura cautelatamente conservativa accedente alla notizia di reato che i funzionari doganali sono tenuti a trasmettere all'Autorità giudiziaria, sì che ogni suo eventuale vizio non può che costituire oggetto delle valutazioni, demandate prima al P.M. e poi al G.I.P., in ordine alla sussistenza o meno del *fumus* del reato ipotizzato e dunque anche in ordine alle deduzioni e motivazioni poste da detti ufficiali a base della contestata misura.

In tale sistema di vigilanza, il funzionario doganale ha, innanzitutto, l'obbligo giuridico di controllare la documentazione, ovvero la dichiarazione doganale presentata dallo spedizioniere, il quale, a sua volta, ha l'obbligo giuridico, penalmente sanzionato, di dichiarare se i beni sono rifiuti o meno, ponendo, così, l'accento sul rispetto delle norme ambientali.

La verifica principale deve essere innanzitutto di tipo documentale, avente cioè ad oggetto i documenti di trasporto e i documenti di autorizzazione necessari per il trattamento del rifiuto.

Con riguardo al caso in esame, è dato constatare la presenza di ARPA (Agenzia Regionale per la Protezione dell'Ambiente) quale centro incaricato dei controlli fisici che deve essere interpellato dal personale dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli o della Guardia di Finanza.

Rilevata l'irregolarità, il primo atto che deve essere compiuto dal personale di P.G. è la formazione del verbale di constatazione dell'illecito.

Le relazioni di servizio effettuate nel corso dell'accertamento sono definite atti irripetibili qualora non sia possibile compierle nuovamente nel dibattimento, ad esempio nel caso in cui si tratti della descrizione dei luoghi, cose o persone, soggetti a modificazioni. Tali atti sono inseriti nel fascicolo per il dibattimento, purché siano redatti nella forma del verbale o, sebbene redatte nella forma dell'annotazione, rechino la sottoscrizione del pubblico ufficiale redigente e non lascino incertezza assoluta sulle persone intervenute.

Il verbale di accertamento relativo alla descrizione della caratteristica fisica di un rifiuto costituisce un accertamento urgente qualora abbia ad oggetto cose o situazioni suscettibili per loro natura di subire modificazioni o di scomparire in tempi brevi; si tratta, quindi, di atti non soggetti alle limitazioni processuali circa i termini per la loro acquisizione.

Il verbale di accertamento deve contenere specificatamente:

- la descrizione della natura fisica del bene verificato;
- l'indicazione in ordine a elementi che consentano di affermare che il bene è stato abbandonato da qualcuno o se il bene è stato codificato come rifiuto;
- se il bene descritto deve essere ancora trattato o (ove già trattato) indicare le ragioni per le quali non è da considerarsi tra le materie prime secondarie;
- l'esistenza (o meglio l'inesistenza) di documentazione relativa al trasporto e all'autorizzazione del produttore del rifiuto;
- il luogo verso il quale il bene è diretto;
- il contenuto della bolletta doganale e l'indicazione di eventuali falsità della stessa;
- l'identificazione del produttore del rifiuto, dello spedizioniere, del trasportatore e del destinatario.

La sempre maggiore diffusione di reati ambientali ha portato oggi a considerare la perquisizione da parte della Polizia Giudiziaria, non più come un tema sostanzialmente estraneo alla tematica dei reati ambientali. Certamente va ribadita l'invasività nella sfera personale della perquisizione come atto preliminare, venendo così considerata come atto di norma riservata alla decisione del magistrato penale. Anche in mate-

ria d'ambiente la Polizia Giudiziaria, in via derogatoria ed eccezionale, può operare le perquisizioni di iniziativa, ma tale perquisizione dovrà essere motivata all'Autorità giudiziaria penale.

Riprendendo l'art. 352 c.p.p., si può affermare che il presupposto giuridico per la perquisizione da parte dell'operatore di P.G. deve essere motivata da una ipotesi di flagranza o quasi flagranza di reato, quindi un forte ragionevole *fumus* di reato (sospetto). Successivamente quanto effettuato durante la perquisizione dovrà essere riportato fedelmente all'interno del verbale, così da avvalorare il principio più volte ribadito dalla Corte di cassazione, secondo il quale, la perquisizione è un mezzo di ricerca della prova, che quindi come tale per usufruirne deve presupporre la relazione con un'ipotesi di reato. Si evince, quindi, che la perquisizione non può essere utilizzata come mezzo di ricerca dei reati.

Il campo delle violazioni in materia edilizia, rifiuti e inquinamento presenta spesso, in sede di controllo e vigilanza, forme di ostruzionismo passivo e/o di aperta ostilità ad opera dei soggetti autori delle attività illecite, questo al fine di guadagnare tempo per cercare di giungere all'occultamento fraudolento delle prove. Qualora però, per attività d'iniziativa o per la richiesta d'intervento immediato di accertamenti tecnici e di P.G. in seguito a rilievo diretto e/o segnalazione terza che possa aver causato il sospetto di violazione della normativa in materia di edilizia, vincoli o rifiuti ed inquinamento e comunque di tutela ambientale, la Polizia Giudiziaria è legittimata, sfruttando l'art. 13, comma 2, della Legge n. 689/1981, ad effettuare la perquisizione amministrativa.

Nel caso il soggetto non aderisca alla diffida verbale agli operatori di polizia e continui ad ostacolare l'ingresso, l'operatore di P.G. in ambedue i casi, viene ostacolato al proprio servizio, se per giunta tale ostacolo diviene attivo, vale a dire l'opposizione è effettuata fisicamente e l'operatore di P.G. riceve minaccia o aggressione violenta, viene integrato il reato di resistenza previsto dall'art. 337 c.p.

In caso di ostacolo passivo, il soggetto integrerà intanto il reato ascritto all'art. 650 c.p. per non aver ottemperato all'ordine legittimamente dato per motivi di giustizia.

In seguito all'accertamento dell'esistenza del reato, segue normalmente il sequestro.

Ai sensi dell'art. 321, commi 1 e 2, c.p.p. *“quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del Pubblico ministero il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato. Prima dell'esercizio dell'azione penale provvede il giudice per le indagini preliminari. Il giudice può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca”*; comma 3-bis *“nel corso delle indagini preliminari, quando non è possibile, per la situazione di urgenza, attendere il provvedimento del giudice, il sequestro è disposto con decreto motivato dal Pubblico ministero. Negli stessi casi, prima dell'intervento del Pubblico ministero, al sequestro procedono ufficiali di Polizia Giudiziaria, i quali, nelle quarantotto ore successive, trasmettono il verbale al Pubblico ministero del luogo in cui il sequestro è stato eseguito. Questi, se non dispone la restituzione delle cose sequestrate, richiede al giudice la convalida e l'emissione del decreto previsto dal comma 1 entro quarantotto ore dal sequestro, se disposto dallo stesso Pubblico ministero, o dalla ricezione del verbale, se il sequestro è stato eseguito di iniziativa dalla Polizia Giudiziaria”*. Qualora ricorra tale ultima ipotesi, la Polizia Giudiziaria deve dare avviso all'indagato della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia; in caso contrario l'atto di sequestro sarà viziato da nullità, la quale, però, si considererà sanata, ex art. 182, comma 2, c.p.p., se la parte, presente, non la deduce immediatamente prima o immediatamente dopo il compimento dell'atto.

In ogni caso, in presenza di elementi, anche solamente indiziari, che attestino l'esistenza di un rifiuto e l'inesistenza della documentazione necessaria determina il sequestro del rifiuto e del mezzo di trasporto, poiché l'esigenza cautelare afferente al sequestro preventivo è *in re ipsa*.

Il sequestro preventivo, diretto a impedire che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso, e quindi a tutelare la collettività, presuppone la commissione di un fatto riconducibile ad una fattispecie criminosa. Specificamente, il giudice, prima di disporre il sequestro preventivo o di convalidare il decreto emesso in via d'urgenza dal Pubblico ministero, deve accertare, sia pure sommariamente, che il fatto rientri nella fattispecie criminosa che forma oggetto dell'imputazione; in definitiva, la ragione di ciò risiede nell'esigenza di non anticipare il definitivo accertamento della sussi-

stenza del reato, che forma oggetto di verifica nel procedimento principale da parte del giudice di cognizione.

L'atto di sequestro preventivo deve indicare, in maniera concisa, le ragioni per le quali vi sono elementi indiziari attestanti la natura di rifiuto del bene e la circostanza che il trasporto dello stesso bene è privo della documentazione accompagnatoria e autorizzatoria necessaria.

Si richiede, inoltre, che il contenuto del verbale di ispezione sia inserito all'interno del verbale di sequestro per dare al giudice piena cognizione degli elementi probatori.

Altra forma di sequestro è quello probatorio. L'art. 253 c.p.p. prevede che l'Autorità giudiziaria dispone con decreto motivato il sequestro del corpo del reato e delle cose pertinenti al reato necessarie per l'accertamento dei fatti. Sono corpo del reato le cose sulle quali o mediante le quali il reato è stato commesso nonché le cose che ne costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo.

L'art. 354 c.p.p. prevede che gli Ufficiali e gli Agenti di Polizia Giudiziaria curano che le tracce e le cose pertinenti al reato siano conservate e che lo stato dei luoghi e delle cose non venga mutato prima dell'intervento del Pubblico ministero. Se vi è pericolo che le cose, le tracce e i luoghi indicati nel comma 1 si alterino o si disperdano o comunque si modifichino e il Pubblico ministero non può intervenire tempestivamente, ovvero non ha ancora assunto la direzione delle indagini, gli ufficiali di Polizia Giudiziaria compiono i necessari accertamenti e rilievi sullo stato dei luoghi e delle cose. Se del caso, sequestrano il corpo del reato e le cose a questo pertinenti.

Ai sensi dell'art. 355 c.p.p., nel caso in cui abbia proceduto a sequestro, la Polizia Giudiziaria enuncia nel relativo verbale il motivo del provvedimento e ne consegna copia alla persona alla quale le cose sono state sequestrate.

Il verbale è trasmesso senza ritardo, e comunque non oltre le quarantotto ore, al Pubblico ministero del luogo dove il sequestro è stato eseguito.

Il Pubblico ministero, nelle quarantotto ore successive, con decreto motivato convalida il sequestro se ne ricorrono i presupposti ovvero dispone la restituzione delle cose sequestrate. Copia del decreto di convalida

è immediatamente notificata alla persona alla quale le cose sono state sequestrate.

In sintesi, va sicuramente detto che è stato di radicale importanza aver inserito nell'ordinamento e aver approfondito, negli ultimi decenni, il ramo del diritto penale dell'ambiente. L'emanazione del Decreto Ronchi prima e poi del Testo Unico Ambientale ha costituito un passo in avanti fondamentale al fine di prevedere nuovi reati ambientali.

In tal senso, al fine di dare una caratterizzazione settoriale all'azione di Polizia Giudiziaria dei diversi organi di polizia ed evitare sovrapposizioni tra le diverse Forze di Polizia, il Governo nel 2006 ha prodotto un Decreto ministeriale, il D.M. 28 aprile 2006, riordinando così i comparti di specialità dei diversi Corpi di Polizia.

Tale Decreto ribadisce comunque la legittimità di ogni organo di Polizia Giudiziaria a poter intervenire in materia di tutela ambientale, salute pubblica e a tutela degli animali, andando allo stesso tempo però ad identificare i settori d'eccellenza di alcuni Corpi in materie specifiche.

Per poter offrire, però, un adeguato contrasto alle attività di smaltimento rifiuti da parte della criminalità organizzata, occorrerebbe una legislazione internazionale omogenea e una forte e convinta collaborazione tra Stati e tra i vari organismi preposti alle attività di contrasto e controllo.



## CAPITOLO 4

### LA DIFESA DEGLI OPERATORI DOGANALI

#### 4.1 La tutela dell'affidamento del contribuente

Uno strumento di tutela del contribuente in ambito tributario e, di conseguenza, nel comparto doganale, è rappresentato dal principio del legittimo affidamento, il quale va di pari passo al principio della buona fede dell'operatore stesso.

Si tratta di un mezzo, a disposizione dell'importatore, attraverso il quale vedere estinta l'obbligazione doganale, sia sotto forma di sgravio o rimborso della pretesa già contabilizzata o addirittura riscossa, che sotto forma di mancata ricorso, da parte dell'Amministrazione doganale, all'istituto della revisione dell'accertamento descritto nei paragrafi precedenti.

La tutela dell'affidamento è stata più volte asserita dalla Corte di Giustizia UE in sue numerose pronunce, nelle quali si ravvisa l'obbligo, per l'Amministrazione, di salvaguardare delle posizioni soggettive favorevoli per gli operatori doganali, nate dal loro legittimo affidamento in atti specifici, emessi dalla stessa Amministrazione, i quali non possono essere in alcun modo rimossi (fermo restando che, il legittimo affidamento, possa anche scaturire dalla mancata adozione, da parte dell'Amministrazione, di un atto potenzialmente sfavorevole per il contribuente).

Se in ambito comunitario, l'istituto in questione, ha trovato ampio spazio d'applicazione, nel nostro Ordinamento fatica alquanto ad affermarsi, vista la preminenza attribuita alla tutela dell'interesse pubblico.

Ad ogni modo, la situazione in cui si applica con maggiore frequenza il legittimo affidamento è quella in cui, avendo l'Amministrazione commesso un errore che l'operatore non poteva minimamente conoscere, lo stesso abbia agito in buona fede seguendo le disposizioni impartite dall'Autorità doganale con quell'atto viziato da errore.

Da ciò emerge che i presupposti che stanno alla base del ricorso al legittimo affidamento sono tre:

- l'esistenza di un errore imputabile all'Amministrazione doganale;
- la natura dello stesso errore;
- la buona fede dell'operatore.

Quanto al primo elemento, bisogna dire che l'esistenza dell'affidamento legittimo ha, come suo fondamento, l'errore dell'Autorità, sulla base del quale, l'operatore doganale, matura il convincimento di poter vantare una liquidazione daziaria favorevole, successivamente sconfessata da una rettifica *in peius* operata dall'Amministrazione fiscale.

Sulla natura dell'errore, invece, si è ampiamente discusso in giurisprudenza, visti i dubbi che sono stati sollevati a proposito della rilevanza dell'eventuale errore omissivo.

Gli orientamenti giurisprudenziali sono fortemente contrastanti, dato che, da un lato, la nostra Corte di cassazione, ha sostenuto che soltanto dall'errore attivo possa scaturire il legittimo affidamento<sup>1</sup>, mentre, la Corte di Giustizia, ammette anche l'errore omissivo come presupposto alla base dell'istituto in questione.

Ciò è emerso da varie sentenze della Corte di Giustizia stessa, come ad esempio la sentenza *Sommer*<sup>2</sup>, in cui non è stata considerata valida la rettifica effettuata, dall'Amministrazione doganale, sullo scorretto valore della merce dichiarato in dogana dall'importatore, non contestato precedentemente in sede di accertamento *a posteriori*.

Precedentemente, si era avuta quella *Hewlett. Packard*<sup>3</sup>, con cui la Corte di Giustizia Europea afferma la sussistenza di un errore omissivo dell'Autorità doganale che non ha sollevato obiezioni sull'inesatta classificazione di alcune merci transitate in dogana, facilmente riscontrabile dal confronto tra la voce doganale dichiarata e la rispettiva designazione della nomenclatura.

Una identica situazione è stata presentata nella successiva sentenza *Seafood import*<sup>4</sup>, dove la Corte di Giustizia ha marcato l'attenzione sul

---

<sup>1</sup> Cass. civ., Sez. V, sent. n. 17576/2002, n. 17579/2003, n. 2899/2002 e n. 6306/2005.

<sup>2</sup> CGE, 19 ottobre 2010, sentenza *Hans Sommer GmbH & co.*

<sup>3</sup> CGE, 1° aprile 1993, sentenza *Hewlett-Packard France*.

<sup>4</sup> CGE, 12 dicembre 1996, sentenza *Seafood import*.

consistente arco temporale (nel caso in esame pari a 3 anni) intercorso tra l'effettuazione dell'erronea classificazione delle merci da parte dell'importatore e la successiva contestazione da parte dell'Amministrazione doganale, fattore temporale, questo, idoneo a fare, dell'errore omissivo, il presupposto essenziale per il ricorso al legittimo affidamento.

In ogni caso, la valutazione dell'esistenza dei presupposti alla base dello strumento di tutela dell'operatore doganale oggetto di analisi, spetta al giudice, il quale dovrà considerare diversi fattori, primo fra tutti il comportamento dell'Autorità doganale.

Il giudice, nella maggior parte dei casi, deve seguire il principio affermato a livello di Corte di Giustizia, secondo il quale l'esimente rappresentata dall'errore non sia una specifica norma di esenzione, ma rappresenti un assunto di carattere generale<sup>5</sup> (in Italia si fatica a riconoscere come veritiero tale principio).

Accolta integralmente è, invece, la convinzione che la mera omissione di controllo verificatasi all'atto dell'accettazione della dichiarazione doganale e imputabile al sistema informatico dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, non possa integrare il ricorso al legittimo affidamento.

In particolar modo, in ambito unionale, è prevista la possibilità di usufruire di sgravi o rimborsi di dazi contabilizzati o riscossi, anche qualora si presentino situazioni particolari<sup>6</sup> non previste, meritevoli di tutela, a patto che non vi siano tracce di frode o manifesta negligenza dell'operatore<sup>7</sup>.

Posto che entrambi i presupposti debbano sussistere congiuntamente, come sostenuto dalla Corte di Giustizia UE, le situazioni particolari si possono presentare solo in determinati casi, ad esempio in seguito a delle gravi inadempienze dell'Amministrazione nell'applicazione della

---

<sup>5</sup> Tale principio è ravvisabile in altre sentenze intervenute, in sede di Corte di Giustizia, nei primi anni '90, quali ad esempio la sentenza *Società cooperativa Belovo* del 16 luglio 1992, la sentenza *Beirafrio* dell'8 aprile 1992 o ancora, la sentenza *Deutsche fernsprecher* del 26 giugno 1990.

<sup>6</sup> Per una più precisa definizione di "situazione particolare", vedi M. Gambardella - D. Rovetta, *Manuale dei rimborsi e sgravi in materia doganale*, IPSOA, 2012.

<sup>7</sup> F. Cerioni, "Rimborso e sgravio nel codice doganale aggiornato", in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 1962.

normativa oppure in concomitanza con la mancata pubblicazione di alcune versioni linguistiche di un testo normativo comunitario, in cui, eventualmente, possano essere anche contenuti degli errori.

Per ciò che concerne l'assenza di frode e di manifesta negligenza dell'importatore, il concetto di frode riprende l'idea di un atto, consumato o tentato, passibile di azioni giudiziarie repressive, mentre i criteri di valutazione della manifesta negligenza sono identici a quelli utili a riconoscere se un errore dell'Autorità doganale possa essere ragionevolmente scoperto dall'operatore o meno.

In ogni caso, le disposizioni previste in ambito unionale, devono essere coordinate con quelle esistenti a livello nazionale; la disciplina relativa alla tutela dell'affidamento e alla buona fede<sup>8</sup> è contenuta all'art. 10 dello Statuto del contribuente.

Tale articolo afferma al comma 1 che *"i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e della buona fede"* e al comma 2 stabilisce, infatti, che non sono applicati sanzioni e interessi qualora i contribuenti abbiano agito conformemente alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate oppure abbiano operato a seguito di ritardi, omissioni o errori della stessa o ancora, qualora la violazione da loro posta in essere discenda da profili di incertezza inerenti la normativa tributaria.

Il successivo comma 3, 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 d'imposta.

La Corte di cassazione<sup>9</sup>, per quanto concerne l'esimente dell'incertezza normativa oggettiva, prevista anche dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, ha affermato che *"per incertezza normativa oggettiva tributaria deve intendersi la situazione giuridica oggettiva che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto.... E che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé e accertata dal giudice, di individuare con sicurezza e univocamente, al termine di un procedi-*

---

<sup>8</sup> M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Padova, CLEUP, 2008.

<sup>9</sup> Cass. civ., Sez. trib., n. 8865/2012.

*mento 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 demandato al giudice e non può essere operato dall'Amministrazione".*

La Suprema Corte, al fine di valutare se ricorra una ipotesi di incertezza normativa oggettiva, individua dei "sintomi o fatti indice", quali ad esempio:

- la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative, dovuta al difetto di esplicite previsioni di legge;
- la difficoltà di confezione della formula dichiarativa nella norma giuridica;
- la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;
- la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- la mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, accompagnati dalla sollecitazione di un intervento della Corte costituzionale;
- il contrasto tra la prassi amministrativa e l'orientamento della giurisprudenza;
- il contrasto tra opinioni dottrinali.

In relazione, poi, all'ulteriore esimente prevista dall'art. 3 dello Statuto, costituita dalla mera violazione formale che non comporta debito d'imposta, la circolare n. 22/D/2015 ha precisato che l'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, ha circoscritto la suddetta

norma dello Statuto, introducendo il comma 5-*bis* all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997.

Tale comma ha 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.

Pertanto anche la sussistenza di una sola delle due condizioni comporta l'inapplicabilità dell'esimente e la punibilità della violazione.

Ai sensi dell'art. 20, comma 4, della Legge n. 449/1997 (*Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica*), la sanzione non è applicabile anche nei casi in cui l'istanza di revisione dell'accertamento venga attivata a seguito di istanza del dichiarante.

Secondo autorevole dottrina<sup>10</sup>, buona fede e affidamento non sono concetti del tutto equivalenti.

Per affidamento, infatti, s'intende lo stato psicologico di chi ha fiducia in qualcosa o in qualcuno, mentre la buona fede ha due accezioni, una soggettiva e una oggettiva.

Con essa si fa riferimento sia allo stato psicologico di chi ritiene di aver agito *iure* (in tal caso si fa riferimento alla buona fede soggettiva), sia a una regola di correttezza che impone atteggiamenti leali, non capziosi e vieta il c.d. *venire contra factum proprium* e cioè il tradire le legittime aspettative altrui originate da un proprio precedente comportamento (qui si parla di buona fede oggettiva).

Sempre la citata dottrina, riferendosi all'art. 10 del predetto Statuto, afferma che *"il comma 1 impone alle parti del rapporto tributario l'obbligo di comportarsi correttamente, secondo buona fede e il comma successivo, sviluppando parzialmente il contenuto di tale obbligo, tutela l'affidamento ingenerato nei contribuenti dall'Amministrazione finanziaria disponendo la non applicabilità di sanzioni e interessi moratori"*.

Tra le applicazioni della buona fede oggettiva, il citato autore ricorda l'obbligo di correggere gli errori macroscopici in cui sia incorso in buona

---

<sup>10</sup> E. Della Valle, "La tutela dell'affidamento del contribuente", in *Rass. trib.*, n. 2/2002, pag. 459, S. Capolupo, "Tutela dell'affidamento e buona fede", in *il fisco*, n. 34/2000, pag. 10549.

fedele il contribuente, l'obbligo di ritirare l'atto impositivo infondato nonostante l'intervenuta sua definitività (obbligo scaturente anche dagli artt. 68 del D.P.R. n. 287/1992 e 2-*quater* del D.L. n. 564/1994, entrambi in materia di autotutela), l'obbligo di rimborsare al contribuente il costo delle fideiussioni rilasciate per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso del tributo qualora venga *"definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata"* (art. 8, comma 4, della Legge n. 212/2000), l'obbligo di *"informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare e correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito"* (art. 6, comma 2, della Legge n. 212/2000).

A differenza di quanto previsto dalla normativa comunitaria, lo Statuto del contribuente si concentra particolarmente sulla non sanzionabilità dell'errore dell'operatore in buona fede, ma nulla dice sull'eventuale non contabilizzazione dei dazi pagati in virtù di quest'errore, la quale si verifica solo se sussistano ulteriori circostanze.

In ultima analisi si può affermare che da ciò si palesa la maggiore portata applicativa del legittimo affidamento così come disciplinato dal CDU rispetto a quanto previsto dalla legislazione nazionale.

L'Amministrazione finanziaria svolge, comunque, quotidianamente opera di applicazione e, quindi, di interpretazione; tale opera viene svolta anche nelle circolari e negli altri atti con cui gli Uffici centrali dell'Amministrazione impartiscono ordini e Direttive agli Uffici periferici.

Di solito, all'emanazione di una nuova legge, l'Amministrazione finanziaria fa seguire una circolare, con cui ne illustra agli Uffici periferici il significato (con eventuali altre indicazioni e Direttive, ad esempio di carattere pratico e organizzativo).

Le circolari sono atti interni all'Amministrazione. Non sono fonti di diritto e, quindi, non sono vincolanti nell'Ordinamento giuridico generale, ma solo all'interno dell'Ordinamento amministrativo. Le circolari non sono vincolanti né per i contribuenti, né per i giudici.

Essendo atti interni, non ha rilievo neppure la loro violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria (in tal senso, la Corte di cassazione con sentenze nn. 11931/2005 e 14619/2000).

Va segnalato, in particolare, l'orientamento delle Sezioni Unite della Corte di cassazione<sup>11</sup>, inerente segnatamente le circolari interpretative tributarie.

L'impugnazione della sola circolare interpretativa non è perciò possibile, per carenza di interesse concreto da parte del ricorrente. Proprio per tali ragioni, la circolare amministrativa non è più un atto indiscutibile.

Ovviamente, però, non bisogna tuttavia dimenticare la funzione, per così dire, «nomofilattica» che la circolare interpretativa svolge, e che impedisce agli Uffici sottoposti di divergere dalle Direttive contenute al suo interno senza dare un'adequata motivazione, anche per garantire una sostanziale uniformità e omogeneità dell'agire dell'Amministrazione e tutelare l'affidamento del contribuente.

---

<sup>11</sup> Sent. n. 237 del 9 gennaio 2009: la circolare esplicativa emanata in materia tributaria non vincola il contribuente al quale - specialmente in un sistema improntato all'autotassazione - è demandata *prima facie* la soluzione di questioni interpretative al fine della determinazione del tributo. Parimenti, non vincola gli Uffici gerarchicamente subordinati all'Amministrazione emittente, ai quali è data facoltà di disattendere il contenuto delle Direttive senza che tale comportamento possa essere invocato dal contribuente quale causa di nullità o vizio dell'atto impositivo per difformità rispetto alla circolare esplicativa.

In ossequio ai principi fondamentali di inderogabilità delle norme tributarie, indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolatività della potestà impositiva ed irrinunciabilità del prelievo tributario, il contribuente non può giovare dell'affidamento posto su una circolare esplicativa successivamente caducata da un mutamento di indirizzo ermeneutico dell'Amministrazione emittente, la quale è libera di conservare, correggere o modificare il proprio orientamento atteso il disconoscimento di atto a portata normativa alla circolare medesima. Il giudice adito nell'ambito di una controversia in materia tributaria non è tenuto a disapplicare la circolare esplicativa ritenuta non conforme alla legge, in quanto detto atto veste mera natura di Direttiva amministrativa e solo al giudice è affidato il compito di interpretare le disposizioni dell'Ordinamento giuridico.



## 4.2 Pianificazione dei costi doganali e analisi preventiva dei rischi nelle operazioni doganali

Elemento spesso sottovalutato nella pianificazione commerciale è l'analisi degli oneri correlati alle operazioni doganali, meglio conosciuta oggi come *business plan* aziendale<sup>12</sup>.

Tale disciplina si occupa dell'individuazione preventiva dei costi, anche da un punto di vista normativo, del corretto dazio e dalla riduzione delle aree di rischio. Infatti, una più attenta valutazione dell'applicazione delle normative esistenti, correlato ad uno studio più approfondito delle alternative connesse alle possibili opzioni dei regimi doganali, consente all'impresa, una corretta analisi dei rischi di eventuali contestazioni connessa a risparmi di imposta.

La normativa unionale, consente una serie di destinazioni doganali alternative tra loro, in funzione alla movimentazione fisica del bene, scelta che grava in capo all'operatore.

Ad esempio nel caso di deposito doganale, si consente, previa autorizzazione, l'introduzione di merci in spazi autorizzati senza il pagamento di alcun dazio o di fiscalità interna, in attesa, che si assegni al bene una destinazione finale<sup>13</sup>. Strumento molto utilizzato, e di indubbia utilità, per gli operatori che non abbiano ancora concluso i contratti di vendita, garantendo così, la sospensione degli esborsi finanziari relativi ai pagamenti dei dazi e dell'IVA, fino all'individuazione del destinatario finale.

Al regime doganale, può essere combinato il contratto di tipo *consignment stock*, il quale permette di far sorgere l'imposizione doganale e IVA, via via per la merce definitivamente importata, cioè soltanto al momento dell'estrazione dal magazzino.

Nel caso di regime del deposito IVA si consente di non procedere all'anticipazione finanziaria, a vantaggio dell'importatore che si trovi in costante credito di imposta, garantendo che l'operatore possa tutelarsi da potenziali esposizione finanziaria connessa al pagamento degli oneri.

---

<sup>12</sup> S. Armella, *Diritto Doganale*, op. cit., pag. 360 ss.

<sup>13</sup> D. Desiderio, *I depositi IVA e gli altri regimi di deposito nell'Unione Europea*, Torino, 2008, pag. 12 ss.

Altri legittimi vantaggi di imposta si possono ottenere, per esempio, dalle commissioni di acquisto, indicandole separatamente dal costo dei prodotti possono essere escluse dal valore doganale. O ancora, altro schema di risparmio legittimo si può riscontrare nel calcolo del valore doganale, famoso anche come *first sale price*, il quale consente agli intermediari alla vendita, di considerare come base imponibile il prezzo alla vendita che precede l'esportazione (evidentemente più basso di quello attuato all'importazione)<sup>14</sup>.

È utile focalizzare l'attenzione sull'importanza che riveste "*l'analisi e la riduzione dei rischi*", termine con cui s'intende generalmente il metodo associato al rigore statistico e a giudizi soggettivi, non comprovati, ma ritenuti verosimilmente prossimi alla realtà. Applicato ai processi, ha la finalità di ottenere di un apprezzabile margine di sicurezza, al conseguimento dei risultati, mediante un razionale utilizzo delle risorse.

Il rischio, in ambito di impresa, ricade sull'attività dell'operatore, al quale è richiesta la costante conoscenza e consapevolezza degli istituti di agevolazione daziaria e dell'origine preferenziale delle merci ai quali si impegna; imponendogli, anche se in buona fede, il recupero daziario e il rischio delle conseguenti sanzioni amministrative ove non applicate correttamente. La consapevolezza di tali rischi si trasforma, nell'operatore doganale, in responsabile valutazione degli approvvigionamenti all'estero, valutando attentamente l'affidabilità del fornitore, al punto tale da tutelarsi, anche contrattualmente, sulle voci garantite da quest'ultimo.

In un contesto in cui i diritti doganali variano vorticosamente in relazione a molti fattori, risulta fondamentale valutare preventivamente le possibili ricadute economiche degli acquisti internazionali dei beni.

Poiché una individuazione attenta e approfondita delle classificazioni di origine o valore di un prodotto, possono rappresentare per un operatore impegnato in molteplici operazioni, gravi conseguenze sia di diritti accertati (con l'applicazione di dazi più elevati o dazio *antidumping* fino ad un massimo dell'85% del valore del bene) che di sanzioni, che secondo la normativa vigente, possono arrivare fino a 10 volte l'importo

---

<sup>14</sup> S. Armella, *Diritto Doganale*, op. cit. pag. 360 ss.

dei dazi recuperati, ai sensi dell'art. 303 TULD, determinando talvolta un esborso economicamente insostenibile.

Come precedentemente accennato, in questo settore, la buona fede e l'ignoranza normativa non scusano l'azione dell'operatore. Confermato anche in numerosissime sentenze dalla Corte di Giustizia<sup>15</sup>, si richiede come presupposto degli operatori attivi diligenza nell'agire, nel rispetto delle regole tecniche vigenti ed il relativo aggiornamento su norme penali e sanzioni.

Inoltre, secondo la giurisprudenza, la Corte richiede che l'operatore debba applicare anche le nuove tasse di compensazione, in sede di autoliquidazione, anche se tali norme comunitarie non siano ancora conosciute dagli Uffici doganali<sup>16</sup>.

Inoltre, se l'operatore ha dei dubbi sull'esattezza della dichiarazione da presentare, è tenuto ad informare, per iscritto, ed a chiedere tutti i chiarimenti per verificare se i suoi dubbi siano o meno giustificati<sup>17</sup>.

Per quanto riguarda, invece, dubbi in materia di valore doganale, non esistono strumenti preventivi volti alla risoluzione dei casi di particolare complessità o a rischio di contestazioni. In questo caso si dovrà demandare tale questione ad una specifica consulenza tecnica per l'analisi della questione.

L'approfondimento non vale ad escludere contestazioni ma assume rilievo ai fini della valutazione della professionalità e della buona fede, quale elemento comprovante di oggettiva incertezza che esclude

---

<sup>15</sup> Cfr., *ex pluribus*, CGE, 17 luglio 1997, *Pascoal & Filhos vs. Fazenda Pública*, in *Racc.*, 1997.

<sup>16</sup> «Un operatore di professione ha conoscenza del potenziale rischio di un'immissione di una nuova tassa di compensazione sulle merci da lui importate, e non può aspettarsi che l'Ufficio Doganale ne sia prontamente a conoscenza dell'introduzione della tassa. Motivo per il quale, l'operatore, deve sincerarsi dalla lettura delle Gazzette Ufficiali, delle norme comunitarie applicabili alle operazioni che effettua». CGE, Covita Ave, punto 26.

<sup>17</sup> *Deutsche Fernsprecher*, CGE, 26 luglio 1990. Dove si esclude la buona fede e la responsabilità dell'operatore «qualora la Commissione Europea abbia pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea un avviso in cui sono segnalati fondati dubbi circa la corretta applicazione del regime preferenziale da parte del paese beneficiario».

l'operatore dal regime sanzionatorio nazionale, ai sensi della art. 10 dello Statuto del Contribuente.

Considerata l'importanza e la decisività, in materia di classificazione e di origine, ai fini della corretta liquidazione dei dazi, il legislatore unionale ha previsto alcuni strumenti che garantiscono alle imprese un indispensabile grado di certezza del diritto, volto ad agevolare e rendere più uniforme la legge doganale in tutta l'Unione<sup>18</sup>.

Questi strumenti si manifestano nel rilascio preventivo di due pareri vincolanti da parte dell'Amministrazione doganale all'operatore richiedente.

Il primo denominato Informazione tariffaria vincolante (ITV) e, il secondo, Informazione vincolante in materia di origine (IVO).

Le peculiarità di questi pareri sta sia nella loro vincolatività ed efficacia in tutto il territorio comunitario nell'espletamento delle operazioni in libera pratica, sia ponendo l'operatore al riparo da eventuali contestazioni poste in essere dalla UE, escludendolo dunque, da ulteriori dazi e sanzioni successive<sup>19</sup>.

La validità per entrambi i pareri, secondo il nuovo Codice Doganale all'art. 33, par. 3, è di tre anni a decorrere dalla data di comunicazione, e cessa di essere efficace in seguito a, sentenza delle Corte di Giustizia o nuovo Regolamento comunitario, che non sia più conforme alla dottrina comunitaria (per l'IVO si perde di efficacia anche nel caso di nuovi accordi conclusi con l'Unione).

L'efficacia è ammessa soltanto nei confronti dell'avente diritto, cioè il titolare dell'informazione. A tal proposito la Corte di Giustizia ha dichiarato che un soggetto, per quanto collegato al titolare, non ha diritto di beneficiare di tali effetti giuridici, salvo, qualche margine di manovra che viene lasciato ai giudici nazionali.

---

<sup>18</sup> CGE con sentenze *Schenken*, in Racc. 2010, e *Lopex export*, in Racc. 1998.

<sup>19</sup> Cass., Sez. V, 13 luglio 2012, n. 11930.

Margine, che si manifesta nella possibilità di ammettere nelle norme procedurali la ITV rilasciata ad un soggetto non titolare, creando, ugualmente in capo ad esso, un legittimo affidamento<sup>20</sup>.

Anche il CDU, all'art. 22<sup>21</sup>, ha riconosciuto all'operatore la possibilità di chiedere all'Autorità doganale di indicare le modalità di applicazione della normativa doganale, fornendo anche in tal caso una risposta che risulta essere vincolante per detta Autorità e produttiva di particolari effetti nei confronti dell'operatore medesimo.

### 4.3 Rapporti tra istituti comunitari e interpello

L'istituto del parere preventivo vincolante in materia doganale, introdotto nell'UE già nel 1979, ha anticipato l'art. 11 dello Statuto del Contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212), che ha, invece, previsto in Italia l'interpello c.d. ordinario.

Detto art. 11 ha subito diverse modifiche a seguito del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (c.d. *"Riforma degli interpelli e del contenzioso tributario"*), emanato ai sensi della Legge 11 marzo 2014, n. 23, *"Delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*.

L'art. 6, comma 6, della predetta Legge delega, come evidenziato nella relazione introduttiva al Decreto n. 156/2015, ha individuato le linee guida necessarie a restituire all'istituto dell'interpello la funzione di strumento di dialogo privilegiato e qualificato del contribuente con l'Amministrazione, poiché la proliferazione di diversi interpelli negli anni, con proprie regole procedurali, aveva disorientato il contribuente nella individuazione dello strumento da utilizzare. Con il passare del tempo, un ruolo non secondario avevano poi assunto gli interpelli obbligatori, caratterizzati dalla presentazione da parte dei contribuenti di istanze necessarie ai fini dell'ottenimento di un parere favorevole all'accesso a un regime derogatorio o, in talune ipotesi, agevolativo.

---

<sup>20</sup> CGE, 7 aprile 2011, *Staatssecretaris van financiën contro Sony supply chain solutions (Europe) BV*, in *Racc.*, 2011.

<sup>21</sup> *"Chiunque chieda che sia presa una decisione riguardante l'applicazione della normativa doganale fornisce alle autorità doganali competenti tutte le informazioni da esse richieste per poter decidere"*.

In particolare, il citato art. 6 ha previsto la tendenziale eliminazione degli interpelli obbligatori, l'omogeneità dell'eventuale tutela giurisdizionale e delle regole procedurali applicabili nonché la maggiore tempestività nella redazione dei pareri quale elemento ulteriore e diverso rispetto alla certezza dei tempi di risposta, che ha portato a introdurre dei termini perentori anche per le istanze dove sino ad oggi erano previsti dei termini meramente ordinatori e alla conseguente riduzione dei tempi di risposta al contribuente.

Con riferimento all'eliminazione degli interpelli obbligatori, nel quadro di una generale semplificazione del rapporto tra Fisco e contribuente di cui è portatrice la Legge delega, il D.Lgs. n. 156/2015 ha segnato un passaggio da un sistema incentrato sulla necessità di una compiuta verifica amministrativa *ex ante* di determinate fattispecie a uno basato sulla responsabilizzazione del contribuente, al quale è tendenzialmente riconosciuta la possibilità di verificare in autonomia la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali, ovvero per la disapplicazione di determinate disposizioni antielusive.

Il nuovo art. 11, comma 1, dello Statuto dei diritti del Contribuente, nel dare attuazione all'esigenza di chiarezza e semplificazione, distingue ora 4 tipologie di interpello:

- interpello ordinario;
- interpello probatorio;
- interpello antiabuso;
- interpello disapplicativo, che è rimasto l'unica forma di interpello obbligatorio.

L'interpello ordinario si sostanzia nella richiesta di un parere all'Amministrazione finanziaria in ordine alla corretta qualificazione delle fattispecie quando sussistono obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime.

L'interpello ordinario si distingue, a sua volta, in:

- interpello ordinario interpretativo: esso si sostanzia nella richiesta di parere all'Agenzia in caso di obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali;

- interpello ordinario qualificatorio: esso si sostanzia nella richiesta di un parere all'Agenzia in ordine alla corretta qualificazione delle fattispecie quando sussistono obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime.

Sono espressamente escluse da tale tipologia di interpello le fattispecie già rientranti nell'ambito applicativo della nuova procedura di *ruling* internazionale disciplinata dal Decreto Internazionalizzazione n. 147/2015 e quelle costituenti "nuovo investimento" dell'accezione prevista dall'art. 2 del suddetto Decreto.

L'interpello probatorio si sostanzia in una richiesta all'Amministrazione finanziaria tesa ad ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale (per esempio CFC, consolidato mondiale, regime delle società non operative, riconoscimento dell'ACE).

L'interpello anti-abuso costituisce lo strumento attraverso il quale il contribuente può richiedere all'Amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto. Il medesimo interpello può essere attivato per conoscere il parere dell'Amministrazione in relazione alle ipotesi di interposizione di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973.

L'interpello antiabusivo risponde all'esigenza di raccordare l'istituto dell'interpello all'evoluzione della materia dell'abuso del diritto, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 128/2015 e ha sostituito il vecchio interpello antielusivo di cui all'art. 21 della Legge n. 413/1991.

La tipologia d'interpello in questione consente di interrogare l'Agenzia circa la natura abusiva del diritto di specifici atti, fatti e negozi, anche tra loro collegati: l'istante dovrà dimostrare l'inesistenza dei presupposti per una simile qualificazione, specificando la sostanza economica dell'operazione complessiva, la mancanza di vantaggi fiscali indebiti e, comunque, la presenza di sottostanti valide ragioni *extra-fiscali*, non marginali.

L'interpello disapplicativo mutuato dall'art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, abrogato dal D.Lgs. n. 128/2015, consente al contribuente di richiedere un parere all'Amministrazione in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che li-

mitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo. In questo caso, laddove l'Agenzia fornisca una risposta negativa all'istanza, il contribuente può fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione delle norme anche nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso.

Lo scopo dell'interpello, unito alle informazioni vincolanti viste prima, è di perseguire il principio generale di certezza del diritto tra Amministrazione ed operatore, con la conseguente prevenzione di contestazioni tra le stesse.

In materia doganale ove si intenda chiedere un parere preventivo sulla classificazione ovvero sull'origine delle merci, vi è l'obbligo di seguire la disciplina specifica dettata dalla normativa comunitaria che prevale su quella dell'interpello ordinario previsto dallo Statuto del Contribuente.

Il diritto di interpello trova applicazione limitatamente alle norme che non concernono risorse proprie comunitarie.

La regolazione doganale ha, infatti, carattere unionale e, pertanto, sovranazionale, con la conseguenza che, in materia doganale, l'interpello statutario trova applicazione residuale e limitatamente alle norme tributarie applicate dall'Autorità doganale che non concernono risorse proprie comunitarie, lasciando alle norme speciali comunitarie il governo sulle questioni inerenti alle risorse proprie o comunque disciplinate dalla normativa UE.

Per quanto concerne il rapporto tra informazione vincolante e interpello, va ricordato che tanto il Codice doganale quanto il Regolamento di attuazione sono fonti comunitarie e, pertanto, sovraordinate a quelle nazionali.

Ne deriva che, in materia doganale, ove si richiede un parere preventivo sulla classificazione o sull'origine, vi è l'obbligo di osservare la normativa UE, prevalente rispetto all'interpello.

Un secondo limite che si può riscontrare nell'applicazione della disciplina dell'interpello nel diritto doganale, riconosciuto dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli, risiede nell'usare tale strumento limitatamente alle risorse che non spettano alla UE.

Tale limite ha subito una lieve modificazione con la circolare n. 25/D del 19 giugno del 2001 dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli, valutando



giustificato l'interpello, anche, per istituti regolati dalle normative UE, unicamente per comportamenti e modalità pratiche di applicazioni degli istituti doganali, da parte dei soggetti, purché non si abbiano effetti distorsivi in ordine a risorse proprie.

Un esempio possiamo trovarlo nella sentenza *Equoland*<sup>22</sup>, dove si legittimano le questioni ricadenti nel settore dell'IVA all'importazione come non incidenti sulla sfera di determinazione delle risorse proprie, al pari anche delle accise, delle procedure doganali, del contenzioso e del sistema sanzionatorio.

Differenti sono anche le funzioni in quanto l'interpello, come detto, viene normato dal legislatore nazionale, mirando all'effettività della collaborazione tra il contribuente e il Fisco cercando di dirimere comprovate situazioni di incertezza della disciplina fiscale.

Le informazioni vincolanti, normate a livello comunitario, sono state create con l'intento di garantire uniformità di applicazione della disciplina doganale tra i Paesi UE, ma soprattutto ha funzione di garantire parità di trattamento delle imprese rispetto alle varie Amministrazioni dei Paesi membri. Differenze che non si esplicitano solamente a livello di finalità e di gerarchia delle fonti, ma anche a livello di procedure, tempistiche di rilascio, ed effetti giuridici.

Nelle tempistiche volte al rilascio dei pareri in sede di interpello o delle informazioni vincolanti, si possono osservare non poche criticità, in quanto presentano tempistiche non brevi, non garantendo, in un'ottica impresa, principi di celerità contrattualistica internazionale. Nello specifico si parla di centocinquanta giorni per le IVO, novanta per le ITV, e novanta giorni per l'interpello ordinario, antiabuso e antielusivo, mentre per l'interpello disapplicativo sono centoventi giorni.

Differenze significative si hanno nel valore legale giuridico dell'omessa risposta nei termini previsti. Per i pareri vincolanti non è previsto l'istituto di silenzio-assenso ma è esperibile il ricorso nel caso in cui l'operatore ritenga la risposta non corretta; l'istituto del silenzio-assenso è invece ammesso, solamente, per l'interpello nazionale.

---

<sup>22</sup> CGE, 17 luglio 2014, causa C-273/13, *Equoland*, già citata nei precedenti capitoli.

Infatti, in caso di omessa risposta nei termini previsti per l'istanza, purché essa sia stata correttamente redatta, si presuppone che l'Agenzia concordi con l'interpretazione avanzata dal contribuente, ma solamente al dubbio posto in riferimento.

Sia l'istanza di interpello che i pareri vincolanti, a pena di inaccettabilità, devono riguardare problematiche di casi concreti.

La prima deve essere presentata alla Direzione interregionale o Regionale dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli nel cui settore opera l'Ufficio competente ad applicare il tributo. Invece per i pareri vincolanti bisogna fare una distinzione, in quanto la richiesta di rilascio delle ITV, deve essere indirizzata alla Direzione centrale dell'Agenzia, mentre le IVO, in via esclusiva, all'Ufficio delle dogane competente per territorio in riferimento al luogo in cui il soggetto richiedente tiene la contabilità principale.

Si richiama, inoltre, quanto già detto al capitolo 3, paragrafo 3.1, sul D.Lgs. n. 147/2015 (c.d. Decreto internazionalizzazione), che ha introdotto gli istituti degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale all'art. 1, già specificamente analizzati nel suddetto paragrafo, nonché all'art. 2 l'interpello sui nuovi investimenti, che consente a imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro, con significative e durature ricadute sull'occupazione, di presentare all'Agenzia delle Entrate una istanza di interpello finalizzata a conoscere il trattamento fiscale del piano d'investimento e delle eventuali operazioni straordinarie connesse alla sua realizzazione.

Tali richieste di interpello potranno riguardare anche tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, come ad esempio i dazi doganali, e, in tal caso, quest'ultima provvederà a inoltrare l'istanza agli enti competenti, che renderanno autonomamente risposta<sup>23</sup>.

Da ultimo, solo per doverosa informazione, va segnalato che a far data dal 1° gennaio 2016, come disposto dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190, c.d. Legge di stabilità 2015, è stato disposto un rafforzamento dell'istituto del ravvedimento operoso, previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n.

---

<sup>23</sup> Circolare n. 328826/15 del 9 novembre 2015, pag. 3 della scheda di approfondimento allegata, del Comando Generale della Guardia di Finanza - III Reparto Operazioni.

472/1997 e della dichiarazione integrativa, disciplinata dall'art. 2, comma 8 del D.P.R. n. 322/1998.

In particolare, la nuova normativa in tema di ravvedimento operoso contiene ora due discipline, una modificata dalla suddetta legge per le imposte amministrate dall'Agenzia delle Entrate, una uguale alla vecchia norma per gli altri tributi, quali ad esempio i tributi locali e quelli amministrati dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

Per questi ultimi tributi, infatti, il comma 1 del predetto art. 13 inibisce il ravvedimento in caso di constatazione di violazioni e comunque se siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento di cui si abbia avuto formale conoscenza.

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, invece, al contribuente è stato consentito, con la citata Legge di stabilità 2015, di effettuare le opportune correzioni e i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione di un quinto delle sanzioni applicabili, anche in presenza di controlli iniziati e di constatazioni già avvenute, salvo i casi di mancata emissione di ricevuta o scontrino fiscale, di documento di trasporto ovvero di mancata installazione del registratore di cassa.

Nel caso delle imposte amministrate dall'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento non è comunque consentito in presenza di notifica di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni a seguito della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione.

### **4.4 Le garanzie del contraddittorio negli accertamenti in dogana**

Il contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria rappresenta, da lungo tempo, uno degli argomenti più "travagliati" della dottrina e della giurisprudenza.

Sebbene la progressiva valorizzazione del contraddittorio quale mezzo di tutela e strumento di attuazione e garanzia del "giusto procedimento" rappresenti, ormai, una tendenza chiaramente riconoscibile nell'Ordinamento tributario, la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento non appare ancora, definitivamente e univocamente, "cristallizzata" quale principio immanente all'Ordinamento

tributario, alla stregua di quanto, invece, accade nel diritto amministrativo generale.

Ne è comprova la recente e già citata Legge delega per la riforma del sistema fiscale che ha invitato, espressamente, il legislatore delegato a introdurre forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi<sup>24</sup>.

Come ormai noto, dalla giurisprudenza unionale emerge chiaramente che il principio del contraddittorio assurge a principio generale dell'Ordinamento UE<sup>25</sup>, il quale si deve estendere ai tributi armonizzati.

---

<sup>24</sup> Art. 1, comma 1, lett. b) del menzionato testo normativo.

<sup>25</sup> Il principio del contraddittorio e, più in generale, del rispetto di diritti della difesa, è stato affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee per la prima volta resa nel caso *Alvis* (Causa 32/62, in *Racc.*, 1963, pag. 49 ss.) relativamente ad un procedimento disciplinare nei confronti di un dipendente della Unione Europea. È stato poi ribadito, sempre in riferimento alla materia del pubblico impiego, nelle sentenze *Pistoij* (Causa 26/63, in *Racc.*, 1964, pag. 341 ss.), *Degref* (Causa 80/63, in *Racc.*, 1964, pag. 391 ss.), *van Eick* (Causa 35/67, in *Racc.*, 1968, pag. 329 ss.). Nella sentenza relativa al caso *Patrick Reynolds c. Parlamento Europeo* (Causa T-237/00, in *Racc.*, 2002-1, pag. 163 ss.) il Tribunale di primo grado delle Comunità europee ha anzi affermato che, persino in *"mancanza di una disposizione esplicita nello Statuto (del personale) che preveda una consultazione del dipendente comandato nell'interesse del servizio anteriormente all'adozione di una decisione che ponga fine al comando prima dello scadere del termine inizialmente previsto"*, non possa escludersi *"un tale obbligo a carico dell'autorità che ha il potere di nomina"* (par. 3). La Corte ha esteso l'applicabilità del principio a procedimenti diversi da quelli appena considerati, e tale è stata l'elaborazione giurisprudenziale che oggi si parla del contraddittorio come di un principio generale del diritto comunitario e, anzi, dell'azione amministrativa. Nelle sentenze rese nei casi *Transocean Marine Paint Association* (Causa 17/74, in *Racc.*, 1974, pag. 1063 ss.) e *Hoffmann-La Roche* (Causa 85/76, in *Racc.*, 1979, pag. 461 ss.), il diritto di essere ascoltati in ogni procedimento che possa comportare delle sanzioni è stato definito principio fondamentale del diritto comunitario. Più di recente, invece, ad essere stato esteso è il campo di applicazione del diritto: in materia di concorrenza, nel caso *Chemiefarma* (Causa 41/69, *ibidem*, 1970, pag. 661), la Corte ha affermato che *"il diritto alla difesa è garantito allorché ciascuna delle persone interessate ha avuto la possibilità di presentare le sue osservazioni scritte e orali sugli addebiti mossi dalla Commissione nei suoi confronti"* (parr. 56-58); mentre nelle sentenze rese dei casi *Orkem* ed *Hoechst* (Causa 374/87, in *Racc.*, 1989, pag. 3283 ss. e Cause riunite 46/87 e 227/88, in *Racc.*, 1989, pag. 2859 ss.) la Corte ha sottolineato che, proprio in vista del rispetto del contraddittorio nel procedimento, è altresì necessario *"evitare che tali diritti possano essere irrimediabilmente compromessi nel corso di procedure di inchie-*  
(segue)

Il riferimento è chiaramente alla sentenza<sup>26</sup> *Sopropè*<sup>27</sup>, con la quale la Corte di Giustizia ha affermato che *“il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l’Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’Amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente”*.

In tale pronuncia, emergono in modo chiaro i tratti della partecipazione difensiva<sup>28</sup> ovvero la necessità che il contribuente sia messo al corrente delle contestazioni che l’Amministrazione finanziaria intende muovere nei suoi confronti, per poter manifestare utilmente il proprio punto di

---

*sta preliminari che possono avere un carattere determinante per stabilire delle prove relative al carattere illecito dei comportamenti delle imprese.”*.

<sup>26</sup> Sentenza *“Sopropè”*. Si trattava di una causa vertente la riscossione di un debito doganale al fine di procedere al recupero *a posteriori* di dazi doganali all’importazione. La Corte di Giustizia è intervenuta in tal senso inizialmente il 18 dicembre 2008 con la predetta sentenza *Sopropè*, dal nome della società portoghese coinvolta nel contenzioso attinente dazi doganali di importazione contestati dal fisco portoghese.

Quest’ultimo, infatti, ritenendo falsificati i certificati di origine e i documenti di trasporto utilizzati da tale società, non ritenendo giustificative le memorie presentate dalla società, accertò il pagamento dei maggiori tributi entro soli 13 giorni dalla contestazione.

In sede contenziosa il contribuente lamentava i termini eccessivamente ristretti concessi dalla normativa nazionale per presentare osservazioni e memorie, con conseguente violazione del diritto di difesa garantito dall’Ordinamento comunitario.

Di particolare interesse risulta l’intervento dello Stato italiano a favore delle ragioni dello Stato portoghese, che ha negato l’esistenza di un principio del contraddittorio, considerato che il diritto di difesa del contribuente non veniva compromesso ma semplicemente spostato in avanti in sede giurisdizionale.

<sup>27</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2009, pag. 203 con commento di A. Marcheselli, *“Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario”*. Il precedente di tale decisione si può rinvenire nella sentenza *Cipriani*, 12 dicembre 2002, causa C-395/00 in materia di accise relativa ad una controversia fra *Distillerie Fratelli Cipriani SpA* contro *Ministero delle Finanze*.

<sup>28</sup> Così in *“La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento”*, L. Salvini, in *Corr. Trib.*, 2009.

vista; la necessità *“che l’Amministrazione esamini, con tutta l’attenzione necessaria, le osservazioni della persone o dell’impresa coinvolta”*, riservandosi un congruo lasso di tempo e, si potrebbe aggiungere, dimostrando che vi sia stata considerazione per gli argomenti difensivi. Evidentemente, la violazione di tali obblighi si tradurrebbe nell’illegittimità della pretesa impositiva per violazione del diritto UE, con un vizio rilevabile in ogni stato e grado del processo.

In ambito domestico, in materia doganale, l’art. 11, comma 4-*bis*, del D.Lgs. n. 374/1990<sup>29</sup> in materia accertamento dei diritti doganali, prevede, richiamando espressamente l’art. 12 della Legge n. 212/2000<sup>30</sup>, l’obbligo del contraddittorio, senza, tuttavia, esplicitare la nullità in caso di inadempienza.

Più di recente è, però, intervenuta la Corte di Giustizia UE, il 3 luglio 2014, che ha deciso il caso *“Kamino International Logistics BV”*, causa C-129/13, in tema di dazi doganali, settore armonizzato a livello europeo, di grande importanza sia teorica che pratica<sup>31</sup>.

La sentenza *“Kamino”* attiene ai rapporti tra l’applicazione del Codice Doganale Comunitario e il principio della difesa e del previo contraddittorio, inserendosi nella scia della descritta giurisprudenza *Sopropé*<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Art. 11, comma 4-*bis*, D.Lgs. n. 374/1990 (Comma aggiunto dal comma 1 dell’art. 92, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1): *“Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall’art. 12 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, dopo la notifica all’operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi - ispezioni - verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell’accertamento riscontrati nel corso del controllo, l’operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di trenta giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall’Ufficio doganale prima della notifica dell’avviso di cui al successivo comma 5”*.

<sup>30</sup> C.d. *“Statuto dei diritti del contribuente”*.

<sup>31</sup> In dottrina, per un commento si rinvia a A. Marcheselli, *“Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione può eccepirsi in modo pretestuoso”*, in *Corr. Trib.*, 2014.

<sup>32</sup> Per ulteriori approfondimenti e conformi considerazioni circa la sentenza in rassegna, cfr. D. Conti - M. Foti, *“Sentenza Kamino della Corte di Giustizia: provvedimenti amministrativi e previo contraddittorio”*, in *PwC Tax and Legal Services*, 17 settembre 2014, n. 9.

Le vicende del procedimento traggono origine da due intimazioni di pagamento emesse nell'anno 2005 dal Fisco olandese nei confronti di due spedizionieri doganali, i quali avevano proceduto ad un'erronea classificazione delle merci che intendevano immettere in libera pratica.

In particolare, secondo le autorità competenti, alla corretta identificazione delle merci avrebbe fatto seguito l'applicazione di un'aliquota daziaria più elevata. A seguito della riclassificazione operata, l'Amministrazione finanziaria olandese procedeva a notificare i detti avvisi di intimazione senza consentire agli stessi spedizionieri di esporre le proprie argomentazioni.

I giudici della Corte - investiti della questione a fronte dell'asserito mancato coinvolgimento del contribuente nella fase istruttoria<sup>33</sup> - propongono un approccio interpretativo in perfetta linea di continuità con la precedente sentenza *Sopropé*.

Rispetto alla sentenza *Sopropé*, tuttavia, i giudici offrono almeno due ulteriori spunti di riflessione che, a giudizio di chi scrive, assumono assoluta centralità:

- in primo luogo, viene individuato un preciso riferimento normativo cristallizzante il principio del contraddittorio endoprocedimentale;
- in secondo luogo, i giudici, con un approccio virtuosamente "pragmatico", approfondiscono il tema degli "effetti" sull'atto impositivo derivanti dall'eventuale mancata adozione del contraddittorio medesimo.

---

<sup>33</sup> Più nel dettaglio, il giudice nazionale, ai sensi dell'art. 267 del TFUE, ha posto ai giudici comunitari le seguenti questioni pregiudiziali, ai fini della successiva definizione del contenzioso interno: se il principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa da parte dell'Amministrazione possa essere invocato dinanzi ai giudici nazionali in quanto produttivo di effetti diretti nell'Ordinamento statale; se detto principio si possa considerare violato anche nell'ipotesi in cui il destinatario di un atto lesivo (quale l'intimazione di pagamento) - che non sia stato sentito prima dell'emanazione del medesimo - abbia comunque la possibilità di fare valere la propria posizione tramite un rimedio amministrativo successivo; se spetti allo stesso diritto nazionale determinare gli effetti giuridici della violazione del principio del contraddittorio e quali siano le circostanze eventualmente rilevanti in giudizio, in particolare se possa rilevare la c.d. resistenza dell'atto (ossia il fatto che, senza violazione, l'esito dell'attività amministrativa non sarebbe stato diverso).

Avuto riguardo allo “spunto” di cui al primo alinea, la Corte non si limita a richiamare, genericamente, i principi fondamentali dell’Ordinamento comunitario, offrendo uno stretto riferimento normativo. La sentenza *Sopropé*, infatti, si limitava ad inquadrare il diritto di difesa nei “diritti fondamentali” che sono parte integrante dei principi generali del diritto comunitario, rammentando l’ispirazione di quest’ultimo alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, nonché ai trattati internazionali stipulati dagli stessi e relativi alla tutela dei diritti umani.

La sentenza *Kamino*, invece, sviluppa le citate “connessioni normative”, operando un esplicito richiamo alle norme contenute nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea (Carta di Nizza del 2000)<sup>34</sup>.

La sentenza ribadisce che il diritto alla difesa costituisce “...un principio fondamentale del diritto dell’Unione Europea di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante”.

La Corte di Giustizia, inoltre, rinviene il fondamento normativo di tale principio non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale ma anche nell’art. 41 il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione; tale diritto comporta che ogni individuo deve essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Pertanto, il “principio fondamentale” del diritto al contraddittorio trova la propria legittimazione in norme di rango primario nel diritto dell’Unione (artt. 41, 47 e 48 della Carta di Nizza). Infatti, la Carta di Nizza, oltre ad essere attualmente dotata di capacità vincolante, è pari ordinata agli stessi Trattati istitutivi, ai sensi dell’art. 6, paragrafo 1, del Trattato dell’Unione Europea.

Ma v’è di più. La Corte ha statuito che tale obbligo di contraddittorio incombe sulle Amministrazioni degli Stati membri ogniquale volta adottano decisioni che rientrano nella sfera d’applicazione del diritto dell’Unione, quand’anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espres-

---

<sup>34</sup> Così in “Il contraddittorio procedimentale: il travagliato iter giurisprudenziale e prospettive *de lege ferenda*”, Thione, Vaccaro, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 1/2015.



samente siffatta formalità (par. 31 della sentenza *Kamino*, causa C-129/13-C-130/13).

In definitiva per i tributi armonizzati vi è un generale obbligo dell'Amministrazione procedente di rispetto del principio del contraddittorio anche in assenza di una norma che espressamente lo preveda.

Ma la Corte di Giustizia va oltre questa affermazione di principio e segna dei limiti entro i quali poter far valere tale principio dinanzi al giudice nazionale.

Anzitutto la Corte statuisce che il difetto di tale diritto di difesa nella fase procedimentale può essere fatto valere direttamente dai singoli dinanzi ai giudici nazionali.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia, il diritto di essere sentiti garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il suo punto di vista durante il procedimento amministrativo e prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi.

Tale regola ha l'obiettivo di assicurare una tutela effettiva della persona o impresa coinvolta, consentendo a quest'ultimi di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

Tale ultima considerazione ha una rilevanza decisiva nelle limitazioni poste dalla Corte in termini di invalidità degli atti amministrativi non preceduti dal contraddittorio.

Infatti, come accennato in precedenza, dopo aver individuato i citati riferimenti normativi quali presupposti legittimanti il contraddittorio endoprocedimentale, la Corte affronta "di petto" il tema degli effetti sull'atto impositivo derivanti dalla mancata adozione del contraddittorio, coerentemente alla richiesta avanzata dal giudice del rinvio.

Quest'ultimo, infatti, aveva chiesto se le conseguenze giuridiche della violazione da parte dell'Amministrazione del principio del rispetto dei diritti della difesa fossero determinate dal diritto nazionale, e quali fos-

sero le circostanze di cui può tenere conto il giudice nazionale nell'ambito della sua verifica<sup>35</sup>.

Come già ricordato è il giudice nazionale a cui è demandato il compito di dare piena efficacia al diritto dell'Unione Europea e garantire il pieno rispetto del principio del contraddittorio.

Il giudice nazionale, dunque, avendo tale compito, *“può, nel valutare la conseguenza di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso”* (paragrafo 82, sentenza Kamino).

Ciò, beninteso, non significa che il provvedimento è da annullare solo se il privato o impresa dimostra che il provvedimento, per effetto del vizio del contraddittorio, è errato nel merito. Tale interpretazione, infatti, depotenzierebbe enormemente l'efficacia vincolante di tale principio, il quale potrebbe trovare applicazione solo nel caso in cui nel merito la pretesa sia infondata finendo così per non dare alcuna rilevanza autonoma a tale vizio<sup>36</sup>.

Il provvedimento amministrativo dovrà essere annullato se si dimostra che il privato avrebbe potuto *“correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”* (par. 38 sentenza Kamino).

In altri termini, la mancata attivazione del contraddittorio, in ipotesi in cui questa non sia espressamente disciplinata dal legislatore unionale, potrà tradursi in un annullamento del provvedimento amministrativo

---

<sup>35</sup> In particolare, il giudice del rinvio ha chiesto se il giudice nazionale possa prendere in considerazione l'ipotesi in cui il risultato dell'*iter* decisionale sarebbe stato identico qualora il diritto ad essere previamente sentiti fosse stato rispettato.

<sup>36</sup> In tal senso anche Marcheselli, *op. cit., infra*, secondo il quale *“se per ottenere ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rileverebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito”*.

ove si dimostri che il contenuto dello stesso *“avrebbe potuto comportare un risultato diverso”*.

Da questo punto di vista, non ci dovrebbe essere spazio per valutazioni discrezionali da parte del giudice in termini di rilevanza dello scostamento del *“risultato diverso”* rispetto a quanto cristallizzato nel provvedimento amministrativo.

Ci sarà solo l'onere di allegare le circostanze in base alle quali si possa dimostrare che se fosse stato attivato il contraddittorio il quadro istruttorio sarebbe mutato e avrebbe portato il procedimento amministrativo ad un *“risultato diverso”*.

Sul punto sarà necessario che i giudici nazionali interpretino in modo restrittivo la possibilità di effettuare tale sindacato evitando che la questione preliminare relativa alla validità *“formale”* dell'atto impugnato - che dovrebbe pertanto esaurirsi in una sommaria delibazione di non pretestuosità e temerarietà della censura *de qua* (senza quindi alcun accesso al *“merito”* della controversia) - non si traduca in un giudizio sul *“merito”* della controversia e dunque in un giudizio sulla *“fondatezza”* o meno della pretesa impositiva, così da vanificare la necessità del contraddittorio endoprocedimentale, quale presupposto procedimentale richiesto ai fini della legittima emissione del provvedimento amministrativo.

In conclusione, i principi statuiti dalla Corte di Giustizia certamente sono applicabili ai tributi armonizzati<sup>37</sup>. In tale ambito, dunque rientrerebbero non solo la materia doganale e accise, ma ovviamente anche l'IVA in tutti i casi in cui l'accertamento non è preceduto da un processo verbale di constatazione e non risulti applicabile l'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente, in merito alla facoltà del contri-

---

<sup>37</sup> Armonizzazione fiscale: nell'ambito dell'Unione Europea, procedimento attraverso cui si rendono affini le discipline normative di determinati tributi comuni agli Stati membri, al fine di eliminare le distorsioni di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminare merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità. Armonizzare non vuol dire unificare, ma solo adeguarsi a un tipo comune (presupposto, base imponibile, aliquote) ed eliminare le divergenze più significative. L'armonizzazione delle imposte indirette (ex art. 93 Trattato CE) ha riguardato l'IVA, le accise e l'imposta sui conferimenti.

biente di presentare deduzioni difensive prima dell'emissione dell'atto impositivo<sup>38</sup>.

Con la sentenza sulla causa C-662/13 del 12 febbraio 2015, la Corte di Giustizia UE ribadisce la rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale nei rapporti tra Fisco e contribuente, ritenendo compatibili con la Direttiva 2006/112/CE in materia IVA le disposizioni degli Stati membri che impongono la partecipazione del contribuente nel corso dell'attività istruttoria posta in essere al fine di contestare la violazione delle norme antiabuso.

Il contrasto all'evasione di un tributo comunitario non può, infatti, prevalere sull'autonomia dei singoli ordinamenti nella determinazione delle garanzie di tutela dei diritti spettanti ai singoli.

Tra i requisiti della tutela giurisdizionale effettiva, richiamato dalla suddetta Corte nella pronuncia di cui sopra, figura il principio del contraddittorio, che si applica ad ogni procedura che possa sfociare in una decisione di una Istituzione unionale che pregiudichi sensibilmente gli interessi di una persona.

In campo nazionale le Sezioni Unite della Corte di cassazione si sono espresse in merito al contraddittorio pre-contenzioso con la sentenza 29 luglio 2013, n. 18184.

Tale pronuncia costituisce un decisivo passo verso il riconoscimento del suddetto contraddittorio procedimentale.

La Suprema Corte, dopo aver brevemente illustrato gli orientamenti variegati nella specifica materia, comincia il proprio *iter* logico interpretativo, soffermandosi sull'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000).

Tale norma è sicuramente espressione dei principi di collaborazione e buona fede di cui al precedente art. 10, comma 1, che vanno considerati come derivazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di uguaglianza (art. 3 Cost.).

---

<sup>38</sup> Così in "L'invalidità degli atti impositivi per difetto di contraddittorio", P. Stizza, apparso in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it), 2014.

Il contraddittorio procedimentale è, quindi, uno strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il miglior esercizio della potestà impositiva. Tali considerazioni vengono rafforzate con un esplicito richiamo alla sentenza *Sopropé*.

I giudici della Cassazione concludono sostenendo che il mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, comma 7, comporta la nullità del provvedimento anticipato: *“la sanzione dell’invalidità dell’atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza del modello normativo”*.

L'attenzione degli ermellini si sposta poi sulle ragioni di particolare e motivata urgenza previste dal citato comma 7, al fine di dirimere il dubbio se le stesse debbano essere esplicitamente riportate nell'atto impositivo, ovvero, alternativamente, ai fini della validità dell'avviso, possono anche sussistere nella realtà fattuale, consentendo all'Amministrazione di dimostrarne l'esistenza in sede contenziosa.

Ciò che conta è che il requisito d'urgenza vi sia stato concretamente nella fattispecie considerata, derivandone che la questione si sposta in sede contenziosa, nel senso che, a fronte di un avviso emesso prima del prescritto termine, spetterà al giudice, a seguito del dibattito processuale, stabilire l'esistenza di una valida e particolare ragione d'urgenza idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento.

In sintesi, la Suprema Corte afferma, *in primis*, che *“in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento (...) determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”*.

In secondo luogo, la Corte rileva che *“il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne*

*hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio".*

Questo secondo aspetto ha fatto, secondo la dottrina, emergere dei profili di contraddittorietà, poiché la Corte pur affermando solennemente che il principio del contraddittorio è di derivazione comunitaria e costituzionale, parafrasando, di fatto, la posizione dei giudici europei, afferma poi che solo l'effettiva assenza delle ragioni d'urgenza può comportare l'invalidità degli avvisi di accertamento emessi prima del termine dei 60 giorni e che tale urgenza deve essere verificata in sede contenziosa, in quanto i motivi derogatori, seppur non esplicitati nell'atto impositivo, potrebbero essere presenti nella realtà fattuale.

Ancora la Corte di cassazione, sempre a Sezioni Unite, nella sentenza 18 settembre 2014, n. 19667, è tornata sul tema rilevando che *"l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente (...), sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo d'impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (...)"*.

La Suprema Corte delinea, a sostegno della propria posizione, una lettura sistematica delle norme coinvolte, rilevando che:

- l'art. 21-bis della Legge n. 241/1990 prevede un obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari, qual è l'iscrizione ipotecaria;
- l'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati;
- l'art. 7 della Legge n. 241/1990 impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti;
- l'art. 97 Cost. stabilisce l'imparzialità e il buon andamento dell'amministrazione.

Di assoluto interesse l'*excursus* dei giudici sull'art. 13 della Legge n. 241/1990, che esclude i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dall'art. 7 della stessa Legge.

Secondo la Cassazione *"non si tratta di una esclusione tout court dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario"*, dovendosi ritenere che in realtà la partecipazione e l'accesso sono compatibili con il procedimento tributario e che nello Statuto dei diritti del contribuente sono riprodotte norme che sostanzialmente riproducono le regole fondamentali dettate dalla Legge n. 241/1990 sul procedimento generale.

Nella parte conclusiva i giudici sostengono, inoltre, che il diritto per ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione.

Gli ermellini, richiamando gli arresti europei, evidenziano come il diritto al contraddittorio risulti sancito negli articoli della Carta di Nizza 47 e 48, che garantiscono il diritto alla difesa nonché il diritto a un processo equo e 41, il quale prevede il diritto a una buona amministrazione e di ogni individuo a essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

In ambito domestico vi è, tuttavia, da rilevare che la Corte di cassazione ha comunque effettuato delle inversioni di tendenza.

Con la ordinanza n. 23960 del 18 ottobre 2013, contrariamente a quanto sostenuto nella citata sentenza n. 18184 del 2013, ha affermato che l'emissione dell'avviso di accertamento, senza l'osservanza del termine dei 60 giorni dalla chiusura dell'attività di controllo, non comporta alcun effetto sulla validità dell'atto impositivo, in virtù della mancanza di esplicita previsione normativa.

La Suprema Corte, inoltre, restringe significativamente il campo di applicabilità dell'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, rilevando che il termine ivi previsto non si applica agli accertamenti a tavolino, ovvero quelli che si sviluppano senza accessi, ispezioni e verifiche fiscali a fronte di segnalazioni nei confronti dei soggetti terzi.

Da ultimo, la Corte costituzionale italiana, nella sentenza 7 luglio 2015, n. 132, ha rigettato le questioni di costituzionalità sollevate dalla Corte di cassazione con l'ordinanza del 5 novembre 2013, n. 24739, a proposito dell'ormai abrogato art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 3 e 53 della Costituzione.

In particolare, la Suprema Corte aveva contestato i commi 4 e 5 dell'art. 37-*bis*, nella parte in cui considerano nullo l'accertamento antielusivo non preceduto dalla prevista sequenza partecipativa.

In quest'ultima sentenza, invece il giudice delle leggi ha affermato, affermazione della quale d'ora in avanti non si potrà non tenersi conto, la generale immanenza del contraddittorio difensivo o partecipativo alle procedure tributarie, anche in mancanza di espressa previsione normativa, in linea con le citate sentenze nn. 18183/2013 e 19667/2014 della Corte di cassazione a Sezioni Unite, assai decise nel rimarcare l'effetto invalidante del mancato contraddittorio.

Secondo la sentenza della Corte costituzionale il rilievo della mancata previsione normativa del contraddittorio non può essere considerata vizio formale, essendo sostanziale l'interesse alla partecipazione al procedimento.

La stessa Corte costituzionale, chiamata in passato a pronunciarsi sulla "*rilevanza costituzionale*" del principio del contraddittorio, aveva invece più volte affermato che il diritto alla partecipazione, espressione del più generale principio del giusto procedimento, pur costituendo un criterio orientativo per il legislatore e l'interprete, non assurge a rango di principio costituzionale, sicché viene introdotto nei soli casi in cui le esigenze di trasparenza e buon andamento, oltre che di ragionevolezza e proporzionalità, richiedano l'apporto di coloro i quali siano direttamente interessati dall'adozione del provvedimento.

In particolare, il giudice delle leggi, con l'ordinanza n. 244 del 16 luglio 2009, ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del citato art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, sollevata dalla Commissione tributaria regionale Campania in relazione agli artt. 24 e 111 della Cost. nella parte in cui tale norma non prevede la nullità dell'atto impositivo, qualora sia stato emesso prima dei 60 giorni.



Allo stesso tempo la Consulta ha comunque evidenziato che la motivazione rappresenta un elemento essenziale del provvedimento amministrativo, in assenza del quale, ai sensi dell'art. 21-septies della Legge n. 241/1990, l'atto è nullo.

Tale pronunciamento, pur non prendendo di petto il tema del contraddittorio procedimentale, limitandosi a sottolineare l'indispensabilità della motivazione sulla base della quale si deroga al contraddittorio medesimo, ha sicuramente riverberato effetti sull'approccio interpretativo degli addetti ai lavori.

Va comunque sottolineato che il tema dell'applicabilità o meno del contraddittorio preventivo di cui all'art. 12 dello Statuto agli accertamenti a tavolino, è stato rimesso, in data 14 gennaio 2015, alle Sezioni Unite, anche con ordinanza interlocutoria n. 527 della Corte di cassazione VI Sezione.

In tale ordinanza, il giudice afferma che nella materia tributaria non esiste alcuna disposizione di carattere generale che sancisca, espressamente, e in via generale, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale sussistendo, di contro, solo una serie di disposizioni che tale obbligo prevedono.

Parimenti, ma con un ragionamento differente, anche la Commissione tributaria regionale Toscana, I Sezione, con l'ordinanza 10 gennaio 2016, n. 736, ha ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, nella parte in cui tale articolo riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale di chiusura delle operazioni di accertamento e di disporre dei 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi di verifiche *in loco*.

Al riguardo, i giudici toscani, analizzando l'assenza di una fase istruttoria nel processo tributario, ritengono che tale istruttoria possa avvenire solo durante la fase amministrativa, in cui si forma il materiale probatorio su cui poi si fonderà il giudizio.

Per concludere, appare altrettanto opportuno mettere in guardia da quella che autorevole dottrina chiama *"la trappola della codificazione"*.

Secondo tale autore l'irrigidimento legislativo diventa *"il peggior nemico del diritto, generando formalismi, eccessi e deficit di tutele, auspi-*

*cando che il legislatore delegato sappia individuare la sostanza del problema senza introdurre appesantimenti formalistici” inutili e capziosamente sfruttabili da un contribuente scaltro per invocare l’illegittima pretesa erariale.*

È necessario, quindi, che il legislatore delegato sia capace di leggere la norma in maniera bidirezionale, ossia capace di tutelare il contribuente ma anche il Fisco, nonché effettiva, ossia idonea a costruire un concreto terreno di confronto e non un mero, inutile e dannoso “simulacro formale”<sup>39</sup>.

Infine, si evidenzia che nella circolare n. 22/D/2015, l’Agenzia delle Dogane e Monopoli ha testualmente affermato che *“sarà 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 unitamente al tributo debba essere contestata anche l’eventuale sanzione amministrativa tributaria ai sensi dell’art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, venga richiamato il diritto del soggetto ad essere ascoltato (art. 11, comma 4-bis, D.Lgs. n. 374/1990 e art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000) anche con riferimento agli eventuali profili sanzionatori..... 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”*.

Ricorrere al contraddittorio preventivo è possibile anche nella fase di svolgimento dell’accertamento dell’Amministrazione finanziaria ed una specifica ipotesi è relativa all’attività di indagine svolta dall’Olaf.

In casi di questo genere, l’operatore ha diritto a ricevere la documentazione inerente le verifiche compiute nei suoi riguardi prima della conclusione dell’accertamento, potendo, entro il termine di 10 giorni, presentare osservazioni e difese.

Tale diritto può, però, essere differito, ma solo in situazioni specificamente giustificate, come ad esempio nel caso in cui sia necessario assi-

---

<sup>39</sup> “Contraddittorio preventivo con gli Uffici tributari tra normativa e buonsenso”, di M. R. Silvestri e R. Lupi, in *Dialoghi Tributarî*, n. 3/2014, pag. 236.

curare la riservatezza delle indagini o qualora si possa ipotizzare il reato di contrabbando e si renda necessario l'interessamento dell'Autorità giudiziaria.

Nell'ipotesi precedentemente descritta, quella del c.d. contraddittorio Olaf, un eventuale differimento del diritto di difesa sotto esame deve essere opportunamente motivato: vige infatti un obbligo di motivazione da assolvere al momento della stesura della relazione finale da parte dell'Olaf, la quale deve essere attentamente analizzata dal giudice tributario che deve valutare la legittimità dell'indagine svolta dal citato organo europeo.

Nella prassi, questo tipo di contraddittorio non è molto diffuso, mentre altre situazioni rilevano maggiormente.

### 4.5 Abuso del diritto

A seguito della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente operata dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che ha dettato disposizioni in materia di certezza del diritto, con il nuovo art. 10-*bis* nel corpo della Legge 27 luglio 2000, n. 212, il legislatore nazionale ha codificato l'abuso del diritto e l'elusione quali principi generalmente applicabili in ambito tributario, superando la precedente riserva normativa dedicata alle sole imposte dirette e la giurisprudenza che, nel tempo, ha con alterne pronunce più o meno esteso l'applicabilità degli istituti richiamati.

Si rileva ora una applicazione generalizzata a tutti i tributi dell'abuso del diritto, quindi estensibile anche a quelli doganali, pur permanendo peculiarità normative e procedurali che proprio la nuova regolazione ha inteso riservare.

Il citato art. 1 ha, infatti, codificato la nozione generale di abuso del diritto, in precedenza istituito solo di derivazione giurisprudenziale nazionale e comunitaria, abrogando contestualmente l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

Nello specifico, i commi da 1 a 3 del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto definiscono la nozione di abuso del diritto, delineandone i tratti fondamentali. L'abuso, infatti, si configura in presenza di una o più operazioni le quali, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, sono prive di sostanza economica e permettono al contribuente che le pone in essere di realizzare essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

Il comma 2 circo-scrive, in particolare, le operazioni prive di sostanza economica a tutti i fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, che non sono idonei a produrre effetti significativi diversi da quelli di matrice fiscale.

Sempre a norma del medesimo comma, i vantaggi fiscali indebiti si verificano quando i benefici, anche se non immediati, sono realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'Ordinamento tributario.

L'elemento fondamentale dell'abuso è, quindi, la realizzazione di un vantaggio non voluto dal legislatore.

Secondo quanto precisato dal comma 3 dell'art. 10-*bis*, l'abuso del diritto non si configura in presenza di operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale.

La relazione illustrativa al Decreto n. 128/2015 precisa che le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussisterebbero solamente nell'ipotesi in cui l'operazione non sarebbe posta in essere in loro assenza. Ne consegue che deve trattarsi di ragioni extrafiscali di significativo peso specifico ed è il contribuente a farsi carico di provare tali ragioni e tale "peso" (comma 9 dell'art. 10-*bis*)<sup>40</sup>.

L'art. 10-*bis* poi introduce particolari regole procedurali finalizzate a garantire un efficace contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e il diritto di difesa al contribuente, come peraltro già chiarito nei paragrafi precedenti. La configurazione dell'abuso, infatti, è accertata con un apposito atto e *"senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi"*; le Agenzie, quindi, quando ritengano di aver raccolto elementi sufficienti per convincersi che si possa raffigurare un disegno elusivo, devono redigere un apposito atto in cui sono indicati i motivi per i quali si pensa possa essere configurabile un abuso del diritto e che non potrà contenere eventuali addebiti, che dovranno essere contestati separatamente.

La nuova disciplina dell'abuso mantiene sue forme di interpello attivabili su iniziativa del contribuente.

---

<sup>40</sup> B. Santacroce e E. Sbandi, "La nuova disciplina antiabuso e il diritto di interpello: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali", in *il fisco*, n. 44/2015, pag. 1-4207.

L'10-bis, comma 5, introduce, infatti, la possibilità di proporre apposito interpello, secondo le modalità *standard* di cui all'art. 11 della Legge n. 212/2000, per conoscere se le operazioni che si intende realizzare, o che sono state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

A mente del comma 4 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015 *“i commi da 5 a 11 dell'art. 10-bis della Legge n. 212/2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 del Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli artt. 8 e 11 del Decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374<sup>41</sup>, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione Europea”*.

La norma pone alcuni dubbi circa l'applicabilità della nuova disciplina antiabuso anche ai diritti doganali amministrati dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli, in particolare ove si consideri che, nella relazione illustrativa al Decreto, si rilevano alcuni passaggi di fondamentale rilievo, dove si riscontra un generale divieto di estensione della nuova disciplina al tributo di confine.

Nella relazione, infatti, si evidenzia che la collocazione delle norme antiabuso nello Statuto dei diritti del contribuente *“muove dall'esigenza di introdurre un istituto che.... Unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'Ordinamento dell'UE, sia quelli non armonizzati, per i quali il fondamento è stato individuato dalla Corte di cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva. Ciò consente in altri termini, di riferire l'applicazione di questa disciplina tanto alle imposte sui redditi, come finora previsto dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, quanto a quelle indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale”*.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la nota n. 96267/2015, recepisce le recenti novità in materia di abuso del diritto di cui al nuovo

---

<sup>41</sup> Decreto recante le norme di *“riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle Direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci e delle Direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di esportazione delle merci comunitarie”*.

art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000, fornendo una illustrazione applicativa circa gli effetti doganali delle nuove modifiche.

Innanzitutto, nella nota richiamata l'Agenzia prende atto della nuova definizione di condotta abusiva, anche se di tale definizione non fa particolare cenno in termini applicativi, limitandosi a registrare la novità della norma, con ciò, secondo autorevole dottrina<sup>42</sup>, legittimamente ammettendone la valenza anche con riferimento ai tributi doganali.

Specificità rimangono, invece, a livello procedurale quando l'interpello e l'accertamento speciale dai commi 5 a 11 dell'art. 10-*bis* vengono esplicitamente negati.

Stanti le considerazioni sopra espresse, si rileva come il tema dell'abuso del diritto nella disciplina doganale configura un tema di relativa novità nel panorama degli accertamenti nazionali, nei quali le dogane hanno sempre preferito un approccio classico e normativo alle verifiche, non estendendo la disciplina dell'abuso alle operazioni di importazione ed esportazione.

In tal senso, è storicamente rimasta sullo sfondo la copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia UE<sup>43</sup> che, invece, dell'abuso del diritto è stata negli anni la parte più attiva nel processo legislativo di estensione

---

<sup>42</sup> B. Santacroce e E. Sbandi, in ult. op. cit.

<sup>43</sup> La Corte di Giustizia Europea ha enucleato lo schema dell'abuso del diritto mediante importanti sentenze fra cui, in tema di IVA, la "*Halifax*" del febbraio 2006 con la quale il giudice comunitario ha affermato tre distinti principi.

Innanzitutto, il comportamento abusivo in campo IVA si realizza quando vengono effettuate operazioni che, nonostante l'applicazione formale della VI Direttiva e della legislazione nazionale, mirano ad ottenere un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

Inoltre, sempre secondo la Corte di Giustizia, l'assenza di valide ragioni economiche è ravvisabile ogni qualvolta la condotta abbia, quale scopo essenziale, finalità contrarie alle regole fiscali; infine, un comportamento abusivo non può condurre all'irrogazione di una sanzione, la quale richiede un fondamento normativo chiaro ed univoco.

Nella sentenza "*Pat Service*" del 2008, il giudice comunitario, tornando sul tema sempre in materia di IVA, chiarisce i connotati strutturali del principio di abuso del diritto, precisando che il vantaggio fiscale deve rappresentare lo scopo essenziale e non esclusivo dell'operazione posta in essere, potendo coesistere finalità economiche secondarie.

del concetto non solo alla fiscalità diretta, ma anche a quella indiretta e, segnatamente, a quella doganale.

Tuttavia, con specifico riferimento al tema dell'abuso nel diritto doganale la suddetta Corte non ha proceduto a una vera e propria codificazione di principi generali vigenti in materia, se non quando l'abuso del diritto non era contrastato da precisi dati normativi che, pure esistenti, si presentano come regole settoriali di specifici ambiti del diritto doganale.

È il caso, ad esempio, della disciplina delle importazioni di prodotti agricoli da Stati terzi, rispetto alle quali non è infrequente la previsione di contingenti. In questi casi sono le stesse norme europee a sanzionare le condotte abusive o fraudolente, volte a ottenere titoli di importazione eccedenti quanto spettante ai singoli.

In proposito viene in rilievo la sentenza 15 marzo 2014, causa C-155/13, SICES e altri contro Agenzia delle Dogane Venezia ove, senza entrare nel merito della vicenda, la Corte di Giustizia UE ha precisato che l'accertamento dell'esistenza di una pratica abusiva richiede che ricorrano cumulativamente un elemento oggettivo e uno soggettivo. Per quanto riguarda l'elemento oggettivo, deve risultare da un insieme di circostanze oggettive che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'UE, l'obiettivo perseguito da tale normativa non è stato raggiunto. Quanto all'elemento soggettivo, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo essenziale delle operazioni controverse è il conseguimento intenzionale di un vantaggio indebito.

Sempre sul tema si segnala la fondamentale decisione della Corte di Giustizia n. 110/99 del 14 dicembre 2000, causa *Emsland - Starke GmbH*, per cui *“la constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto. Essa richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento”*.

Su queste basi, nel tempo, ha poggiato anche la giurisprudenza della Corte di cassazione che, sebbene non abbia avuto modo di pronunciarsi spesso sulla materia, ad esempio nella sentenza n. 14509/2008 ha confermato che *“l'applicazione della normativa comunitaria non può infatti estendersi fino a ricomprendere i comportamenti elusivi degli operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate - non nell'ambito delle transazioni commerciali normali - bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente di vantaggi previsti dal diritto comunitario”*.

Ancora sulla stessa linea si pone la sentenza della Cassazione civile n. 19827/2009, che ha qualificato come abusive una serie di importazioni poste in essere al solo fine di eludere dei contingentamenti e delle restrizioni gravanti su determinate merci. Addirittura in questa decisione la Suprema Corte ha stabilito che è immanente nell'ambito comunitario, direttamente interessato dai dazi doganali che dell'UE costituiscono risorse proprie, una clausola generale antiabusiva per delegittimare le operazioni commerciali compiute per creare artificiosamente le condizioni per ricavarne agevolazioni daziarie.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, attraverso alcune significative sentenze, ha oramai consolidato l'applicazione del principio europeo del divieto dell'abuso del diritto anche nell'ambito delle frodi IVA, fornendo uno strumento di contrasto certamente più flessibile e più facilmente adattabile al repentino mutare dei comportamenti evasivi, fraudolenti o di abuso del diritto.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>44</sup>, infatti, il diritto alla detrazione, previsto dalla Direttiva IVA, non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni, dal momento che costituisce parte integrante del meccanismo strutturale di applicazione dell'imposta e che risulta irrilevante il fatto che l'imposta dovuta sulle operazioni precedenti o successive riguardanti i beni o i servizi sia stata versata o meno all'Erario.

Spetta, tuttavia, agli Stati membri, eventualmente, negare tale beneficio ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato abusivamente o fraudolentemente.

---

<sup>44</sup> CGE, sent. 13 marzo 2014, *Firin Ood*, C-107/13; sent. 18 luglio 2013, *Evita-K*, C; sent. 6 dicembre 2012, *Bonik*, causa C-285/11.



Afferma ancora la Corte *“che, qualora abbiano l’obbligo o la facoltà di sollevare d’ufficio i motivi di diritto relativi a una norma imperativa del diritto nazionale, i giudici nazionali sono tenuti a fare altrettanto con riferimento a una norma del diritto dell’Unione come quella che impone alle autorità e ai giudici nazionali di negare il beneficio del diritto a detrazione dell’IVA ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente. Spetta a tali giudici, nella valutazione del carattere fraudolento o abusivo della pretesa di esercitare il diritto a detrazione, interpretare il diritto nazionale quanto più possibile alla luce del testo e dello scopo della Direttiva 2006/112, così da realizzare il risultato perseguito da quest’ultima; ciò esige che essi facciano tutto quanto di loro competenza prendendo in considerazione il diritto interno nel suo complesso e applicando i suoi stessi criteri ermeneutici”*<sup>45</sup>.

Da un’attenta analisi della giurisprudenza<sup>46</sup> della Corte di Giustizia in materia di detraibilità dell’IVA in caso di frode, è possibile cogliere l’innovativa distinzione tra: il disconoscimento del diritto alla detraibilità dell’imposta, in quanto invocato fraudolentemente e il disconoscimento del medesimo diritto, ove sia dimostrato che esso sia invocato abusivamente.

La distinzione non è di poco conto; essa ha il merito di inserire nell’Ordinamento, attraverso la nozione di abuso del diritto, un innovativo e flessibile strumento utilizzabile nell’ambito del contrasto alle frodi IVA.

Nella prima definizione rientrerebbero, infatti, tutte quelle specifiche ipotesi in cui sia dimostrabile un consapevole coinvolgimento del beneficiario finale nei meccanismi fraudolenti: è il caso dell’interposizione soggettiva di società “cartiere” da parte di società interponenti beneficiarie della frode.

Con il secondo richiamo dalla Corte di Giustizia al divieto di abuso del diritto nell’ambito dei meccanismi di frode all’IVA, verrebbe, invece, in-

---

<sup>45</sup> CGE, sent. 13 febbraio 2014, *Maks Pen Food*, causa C-18-13.

<sup>46</sup> S. Commendatore e I. Cugusi, “Nuove teorie sull’abuso del diritto’ nell’ambito delle frodi IVA”, in *Rassegna di Diritto Tributario e Finanziario dell’UE (Ultra limes)*, 1-2014, pag. 37 ss.

trodotto nell'Ordinamento giuridico europeo - e, di conseguenza, negli ordinamenti dei singoli Stati membri - un innovativo principio a carattere più generale, applicabile anche ai casi più evoluti di frode IVA nei quali, ad esempio, pur rispettando formalmente le condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, determinate operazioni vengono effettuate essenzialmente al fine di procurare un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe comunque contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni.

Certo non si nega che, l'applicazione di tali principi generali e astratti enunciati dalla Corte di Giustizia possa generare in concreto non poche difficoltà legate, soprattutto, al fatto che l'eventuale indetraibilità dell'imposta diviene strettamente, se non unicamente, legata alle complesse valutazioni sull'elemento psicologico del comportamento tenuto dagli amministratori delle società che acquistano dalle così chiamate "società obiettivo".

In altri termini, affinché *"possa parlarsi di comportamento abusivo"*, occorrerà dimostrare due aspetti. In primo luogo, sul piano oggettivo *"le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, (reale pagamento dell'imposta e conseguenziale richiesta del diritto alla detrazione) procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni (il sottocosto derivante dal mancato versamento dell'IVA)."*

*Sul piano soggettivo, invece, è necessario indagare l'elemento psicologico, dimostrando che il diritto alla detrazione dell'imposta, è invocato abusivamente (o fraudolentemente). Secondo la Corte, questa circostanza ricorre quando il beneficiario finale sapeva o avrebbe potuto sapere utilizzando l'ordinaria diligenza che l'operazione si iscriveva in una evasione commessa dal fornitore o da altro operatore a monte"*<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> CGE, sent. 6 dicembre 2012, causa C-285/11.

## 4.6 Esecutività dell'accertamento doganale

L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica rappresenta atto consequenziale al processo verbale di revisione dell'accertamento redatto a conclusione dell'attività di revisione stessa. Siffatto ultimo verbale si sostanzia in un tipico processo verbale di constatazione, non vincolato ad una forma particolare, contenente la delega alla revisione, le generalità dei funzionari procedenti, l'operatore che subisce la revisione, la data, il luogo della verifica, la documentazione esaminata e gli esiti del procedimento, ovvero la motivazione sottostante l'accertamento e le ragioni della rettifica. Si tratta, quindi, di un atto a rilevanza esterna, autonomamente impugnabile e ora direttamente esecutivo.

In tal senso, l'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito nella Legge 26 aprile 2012, n. 44) ha previsto che *“gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle Dogane ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2007/436/CE/Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, immediatamente applicabili ai sensi dell'art. 16, paragrafo 3, del Regolamento CE n. 450/2008 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, e della connessa IVA all'importazione, diventano esecutivi decorsi dieci giorni dalla notifica e, oltre a contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di dieci giorni dalla ricezione dell'atto, devono anche espressamente recare l'avvertimento che, decorso il termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato. L'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di accertamento, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione”*.

L'art. 9, comma 3-ter, D.L. n. 16/2012 prevede, a sua volta, che *“l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui al comma 3-bis, e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede all'espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. Ai fini dell'espropriazione forzata l'esibizione dell'estratto dell'atto di cui al comma 3-bis, come trasmesso all'agente della riscossione con le mo-*

*dalità determinate con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato, previsto al comma 3-bis, tiene luogo a tutti gli effetti dell'esibizione dell'atto stesso in tutti i casi in cui l'agente della riscossione ne attesti la provenienza. Decorso un anno dalla notifica degli atti di cui al comma 3-bis, l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'art. 50 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".*

La disposizione è finalizzata ad accelerare la riscossione delle somme dovute a seguito dell'attività di accertamento dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli in materia di risorse proprie tradizionali e di IVA all'importazione.

La necessità era di fornire una risposta alle censure mosse dalla Commissione Europea sulla intempestività dei termini nazionali di attivazione delle procedure di riscossione coattiva dei dazi doganali.

Al riguardo, infatti, la Commissione Europea aveva affermato che il tempo impiegato tra la notifica dell'atto di accertamento e la notifica della cartella esattoriale non è coerente con il quadro giuridico comunitario in quanto, trattandosi di crediti immediatamente applicabili, l'attività svolta al recupero coattivo delle risorse proprie tradizionali deve essere improntata alla massima celerità ed efficienza, al fine di non pregiudicare gli interessi finanziari dell'Unione Europea.

In esecuzione della disposizione dell'art. 9, comma 3-bis, del predetto D.L. n. 16/2012 è stato emanato il provvedimento attuativo, il n. 3204 del 21 gennaio 2012 dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli e della Ragioneria dello Stato, che fa entrare in vigore dal 28 gennaio 2013 le nuove regole sugli accertamenti per le violazioni doganali in materia di dazi o IVA all'importazione.

In sostanza, l'Ufficio doganale competente affida, mediante flusso telematico, i relativi carichi agli agenti della riscossione per tramite di Equitalia servizi Spa e i flussi di carico, in linea generale, devono contenere l'indicazione degli importi dovuti, la data di notifica dell'atto al contribuente, l'anno di riferimento del credito, gli estremi identificativi dell'atto e l'Ufficio che lo ha emesso.

Nel caso in cui uno di questi dati mancasse, l'agente della riscossione deve segnalarlo immediatamente all'Ufficio che ha emesso l'atto e non

può procedere alla riscossione delle relative somme finché l'Ufficio competente non ha integrato i dati. L'Ufficio che ha emesso l'atto è tenuto a trasmettere, con cadenza giornaliera, i flussi di carico a Equitalia decorso il termine ultimo per il pagamento.

L'affidamento formale della riscossione in carico all'agente, anche ai fini dell'esecuzione forzata, si intende effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico. L'agente della riscossione deve redigere un riassunto in due esemplari dei carichi a esso affidati e ne trasmette uno alla Ragioneria territoriale dello Stato competente in ragione dell'ambito dell'agente cui sono stati consegnati i carichi.

Le somme affidate in carico all'agente di riscossione sono assimilate, ai fini contabili, ai carichi affidati a seguito di iscrizione a ruolo. Il contribuente deve essere informato, tramite avviso, della presa in carico del titolo esecutivo da parte dell'agente della riscossione.

Tale avviso, tuttavia, ha una mera portata informativa e si limita a far conoscere al contribuente l'affidamento del titolo esecutivo già notificatogli. L'avviso di presa in carico, inoltre, non costituisce un atto autonomamente impugnabile.

Ai sensi dell'art. 9, comma 3-*sexies*, D.Lgs. n. 16/2012, è ammessa la possibilità di chiedere, all'Agente della riscossione, la dilazione del pagamento nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica del contribuente, ma soltanto dopo l'affidamento in carico. È concessa la dilazione del pagamento fino a un massimo di 72 rate mensili.

In caso di comprovato peggioramento della situazione economica del contribuente, la rateazione concessa può essere prorogata, una sola volta, fino a un massimo di ulteriori 72 mesi (art. 19, comma 1-*bis*, D.P.R. n. 602/1973, così modificato dal D.Lgs. n. 201/2011).

La nuova norma che investe i dazi e soprattutto l'IVA all'importazione, attiverebbe infatti le procedure di riscossione dopo soli 10 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, con ciò eccessivamente comprimendo l'esercizio del diritto di difesa del contribuente nonché divaricando - in maniera che appare estremamente forzata - le procedure di riscossione in materia di risorse proprie con quelle in materia di imposte interne o dirette.

Per evitare la riscossione, dunque, rimarrà l'unico rimedio dell'art. 45 del CDU, per il quale l'Autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione.

Questo, però, può avvenire solo in caso in cui la Dogana stessa abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato, e comunque previa costituzione di una idonea garanzia pretesa di prassi commisurata alla maggiore imposta accertata.

Sotto il profilo operativo, è la stessa Agenzia delle Dogane e Monopoli ad essere competente per la pronuncia sull'istanza di sospensione presentata a norma dell'art. 45 del Codice Doganale dell'Unione. Tuttavia, è prevista una ulteriore possibilità per l'operatore per poter sospendere provvisoriamente gli effetti esecutivi dell'atto impugnato, ed è quella di cui all'art. 47 D.Lgs. n. 546/1992.

Il legislatore ha concesso al ricorrente, qualora dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, la possibilità di richiedere, alla Commissione tributaria provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto con istanza motivata. Detta istanza potrà essere contenuta direttamente all'interno nel ricorso introduttivo ovvero essere proposta con atto separato, notificato alle altre parti e depositato in segreteria.

Si fa presente che - essendo l'accoglimento del ricorso fondato sulla sussistenza contestuale del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* - la presenza di entrambi deve essere dimostrata e adeguatamente motivata; e l'Agenzia, come peraltro esplicitato nella circolare n. 26/D/2002, sarà particolarmente vigile nell'eccepire, a torto o a ragione, l'eventuale incompletezza o genericità delle argomentazioni motivazionali esposte dal ricorrente.

### 4.7 La tutela giurisdizionale del contribuente

Il diritto di ricorso in sede giurisdizionale è tra i principi fondamentali dell'Ordinamento comunitario.

L'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE prevede il diritto a un ricorso effettivo e a un processo equo, pubblico e da celebrarsi in termini di tempo ragionevoli, condotto da un giudice indipendente, imparziale e precostituito per legge.

L'art. 44 CDU riconosce a chiunque il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'Autorità, concernenti l'applicazione della normativa doganale, quando esse lo riguardino direttamente e individualmente, secondo la legislazione dei Paesi membri.

Il legislatore comunitario demanda, in via esclusiva, agli Stati membri il potere di istituire una fase di ricorso di tipo amministrativo, meramente eventuale, nei confronti dell'atto doganale.

Con l'art. 12 del D.L. n. 16/2012 il ricorso amministrativo nei confronti dell'atto di accertamento doganale non è più ammesso. Nei confronti di detto atto l'operatore può, ora, opporsi entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto, soltanto mediante ricorso alla Commissione tributaria provinciale.

La presentazione del predetto ricorso non sospende l'efficacia del provvedimento impugnato, ma l'operatore può chiedere la sospensione direttamente alla Dogana ovvero al giudice tributario, secondo le modalità di tutela giurisdizionale degli ordinamenti degli Stati membri.

La sospensione amministrativa consiste nella possibilità, per l'Autorità doganale, di decidere per la sospensione dell'esecuzione del provvedimento dalla stessa emesso, al ricorrere, non necessariamente contestuale, di due presupposti: l'esistenza di motivi fondati che facciano dubitare sulla conformità della decisione assunta dall'Amministrazione o il timore di un danno irreparabile per il destinatario del provvedimento. La richiesta di sospensione può essere però inoltrata anche al giudice tributario al quale l'operatore abbia presentato il ricorso e tale giudice gode delle stesse facoltà dell'autorità doganale, di decidere in merito alla questione.

In più, nella maggior parte dei casi, la sospensione amministrativa non può prescindere dall'esistenza o dal rilascio di una garanzia bancaria o assicurativa.

Tuttavia, l'Autorità doganale può scegliere di non esigere tale garanzia, qualora ciò possa procurare gravi difficoltà economiche e sociali all'operatore, ovvero quando il rilascio eventuale di detta garanzia inciderebbe sulla situazione finanziaria del soggetto. Tale prassi, invero, non è molto diffusa, dato che l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a riscuotere vince spesso sulla tutela dell'operatore, nonostante la Corte di Giustizia si sia pronunciata in favore di quest'ultima e quindi in

favore di un mancato esercizio della pretesa, da parte della dogana, al rilascio della garanzia qualora sussista la condizione descritta in precedenza<sup>48</sup>.

Per quanto riguarda il nostro Ordinamento, significativa rilevanza ha avuto la devoluzione delle liti sui dazi doganali al giudice tributario, per effetto dell'estensione a siffatto giudice di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie da parte dell'art. 12, comma 2, della Legge 28 dicembre 2001, n. 488, a partire dal 1° gennaio 2002<sup>49</sup>.

Tale devoluzione implica l'applicazione delle norme che disciplinano il processo tributario, con l'importante eccezione prevista dalla legge europea 2013-*bis* (Legge 30 ottobre 2014, n. 161), recante *"Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea"*, in vigore dal 25 novembre 2014, che ha previsto la nuova disciplina dell'efficacia delle sentenze non definitive.

Infatti, mentre per tutti i tributi, la riscossione nel corso del giudizio tributario segue le regole dell'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che prevede la provvisoria esecutività delle sentenze delle Commissioni tributarie e gradua gli importi da versare, la legge europea 2013-*bis* ha radicalmente innovato tale disciplina, affermando che in materia doganale, le sentenze rese dalle Commissioni tributarie sono esecutive tra le parti soltanto se favorevoli alla Dogana.

Di conseguenza, l'operatore sarà tenuto a versare o garantire in sede amministrativa i dazi accertati anche in caso di integrale annullamento dell'atto impugnato.

La struttura della giustizia tributaria è la seguente:

- Commissione tributaria provinciale (1° grado);
- Commissione tributaria regionale (2° grado);

---

<sup>48</sup> CGE, 3 luglio 2014, citata sentenza *Kamino international logistics*.

<sup>49</sup> Art. 12, comma 2, Legge n. 448/2001: *"Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da Uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio"*.



- Suprema Corte di cassazione (Sezione V<sup>a</sup> Tributaria), che costituisce un giudice di sola legittimità e non di merito.

In particolare, sono impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie:

- l'avviso di accertamento del tributo;
- l'avviso di liquidazione del tributo;
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- il ruolo e la cartella di pagamento;
- l'avviso di mora;
- il rifiuto espresso o tacito di rimborso o sgravio di tributi, sanzioni pecuniarie e di interessi o altri accessori non dovuti.

Sono altresì impugnabili:

- il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Dal 2002 l'elencazione non è più tassativa, a seguito delle disposizioni di cui alla Legge n. 448/2001. Per quel che riguarda i termini processuali entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento che si impugna va notificato il ricorso alla controparte, nei 30 giorni successivi alla notifica il ricorso deve essere depositato in Commissione tributaria.

La controparte (l'Agenzia in primo grado, il soccombente in appello) ha 60 giorni (non perentori) dalla ricezione del ricorso per costituirsi in giudizio.

L'appello deve essere proposto nelle stesse forme e con le stesse modalità del ricorso di primo grado. Rispetto al 1° grado variano solo i termini: 60 giorni dalla notifica della sentenza di primo grado o 6 mesi dalla sua pubblicazione (eventualmente maggiorato della sospensione feriale dall'1/8 al 15/9 di ogni anno).

L'Ufficio deve farsi autorizzare alla proposizione dell'appello da parte della Direzione Regionale dell'Agenzia territorialmente competente.

Si può ricorrere alla Corte di cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale solo per vizi di legittimità (vizi di procedura o vizi nell'interpretazione e applicazione di norme sostanziali).

Il termine è identico a quello del ricorso in appello: 60 giorni dalla notifica della sentenza di secondo grado o 6 mesi dalla sua pubblicazione (eventualmente maggiorato della sospensione feriale dall'1/8 al 15/9 di ogni anno).

Ai sensi dell'art. 360 c.p.c., le sentenze emanate dalle Commissioni tributarie regionali possono essere impugnate, con ricorso per Cassazione, soltanto per:

- motivi attinenti alla giurisdizione;
- violazione delle norme sulla competenza;
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto (trattasi di un caso di errore *in iudicando*);
- nullità della sentenza o del procedimento;
- omesso esame di un fatto decisivo, prospettato dalle parti e oggetto di discussione.

Al riguardo, si evidenzia che l'art. 10 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, ha delegato il Governo ad adottare uno o più Decreti legislativi per la revisione del processo del contenzioso tributario, disciplinato dal citato Decreto 31 dicembre 1992, n. 546.

Il conseguente D.Lgs. n. 156/2015, al Titolo II intervenendo dopo quasi venti anni dall'ultima riforma processual-tributaria, si colloca in un quadro macroeconomico completamente difforme rispetto a quello del 1996 e in un sistema normativo caratterizzato da una continua evoluzione di alcuni istituti dell'Ordinamento tributario generata anche dalle diverse riforme che hanno interessato la maggior parte dei tributi.

In primo luogo, come specificato anche nella relazione introduttiva al Decreto, il numero dei ricorsi pendenti nei due gradi di giudizio di merito si è progressivamente ridotto, passando da circa 2,4 milioni nel 1996 a circa 570 mila rilevati nell'anno 2014.

La durata media del processo tributario per il primo grado di giudizio è di circa 2 anni e 8 mesi, mentre nel secondo grado è di circa 2 anni.

Sempre nella suddetta relazione, si evidenzia che l'attuale contenzioso è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, da una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

L'intervento normativo, volto a superare le predette criticità, si è mosso prevalentemente sulle seguenti principali direttrici:

- 1) l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso (art. 10, comma 1, lett. a), della delega);
- 2) l'estensione della tutela cautelare al processo tributario (art. 10, comma 1, lett. b), n. 9, della delega);
- 3) l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti (art. 10, comma 1, lett. b), n. 10, della delega);
- 4) l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie (art. 10, comma 1, lett. a), n. 3, della delega);
- 5) il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio (art. 10, comma 1, lett. b), n. 11, della delega).

Riguardo al punto 1) si è ritenuto opportuno estendere il reclamo finalizzato alla mediazione (art. 17-*bis* del Decreto) a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore (finora l'istituto era riservato alle sole cause dell'Agenzia delle Entrate).

Nella predetta relazione si specifica che si è ritenuto al momento di lasciare inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause per le quali è obbligatorio il reclamo, anche in considerazione del fatto che il tetto è idoneo a ricomprendere la quasi totalità delle cause degli enti locali (il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).

Non si è ritenuta necessaria la scelta di un "*organo terzo*" che decida sul reclamo. La tutela cautelare è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando la giurisprudenza che solo da alcuni anni l'aveva ritenuta pienamente ammissibile.

È stato così previsto:

- a) che il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;
- b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel Codice di procedura civile;
- c) che il giudice possa subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un Decreto ministeriale; ciò consentirà di eliminare, o quantomeno ridurre notevolmente, le contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

Sono stati inoltre disciplinati nel dettaglio gli effetti della sospensione della sentenza, in ordine alla riscossione graduale dei tributi richiesti nell'atto impositivo.

L'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze è stato recepito tenendo conto delle peculiarità del processo tributario, strutturato pur sempre come un giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorché nei confronti di un giudice che ha cognizione piena del rapporto.

Si è quindi stabilito quanto segue:

- a) l'esecutività riguarda le sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente nonché quelle emesse su ricorso della parte avverso gli atti relativi alle operazioni catastali. Per le altre controversie (invero di numero esiguo) quali ad esempio quelle sulla qualifica di ONLUS ovvero su esenzioni fiscali, si è ritenuto preferibile mantenere il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato. Ciò allo scopo di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche. D'altro canto per lo stesso motivo anche nel processo civile esistono categorie di sentenze (in particolare quelle costitutive o traslative della proprietà) per le quali l'efficacia è subordinata al giudicato. In conclusione per questo tipo di controversie si è ritenuto che l'immediata esecutività di ogni pronuncia fosse suscettibile di creare problemi applicativi ed ulteriore contenzioso. La giurisprudenza è costante nel ritenere, ad esempio, che nei casi di una controversia sull'esenzione da un tributo, l'Amministrazione all'esito del giudizio ad essa sfavorevole, debba provvedere d'ufficio al rimborso

di quanto versato *medio tempore* dal contribuente in base all'atto annullato (Cass. n. 1967/2005; n. 24408/2005; n. 10010/2006);

- b) l'esecutività della sentenza in favore dell'Amministrazione consentirebbe di esigere l'intero tributo già dopo la sentenza di primo grado (attualmente l'art. 68 del Decreto prevede che ne diventino esigibili solo i 2/3). Si è ritenuto preferibile lasciare inalterato il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'art. 68, sul presupposto che l'intenzione del legislatore non fosse quella di aggravare la situazione dei contribuenti nell'ambito di un contenzioso ancora "*sub judice*".

Tale scelta inoltre verrebbe a bilanciare il maggior onere a carico del contribuente per quel che concerne l'esecuzione delle sentenze di rimborso a suo favore;

- c) l'esecutività immediata delle sentenze di condanna in favore del contribuente. L'attuazione di tale importante e del tutto innovativo principio (ad oggi l'esecutività per tali pronunce si realizza solo con il giudicato), ha dovuto tener conto delle peculiarità del giudizio tributario, che vede contrapposti una parte pubblica ed una privata. Ne consegue che mentre per la prima non vi sono di norma problemi di insolvenza, per la parte privata occorre tener conto di tale possibilità, e cioè del rischio che una volta ottenuto - in virtù di una sentenza esecutiva ma impugnata dall'Amministrazione - il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. Da ciò la scelta di subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente ad una idonea garanzia, il cui onere graverà comunque sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel giudizio, con le seguenti eccezioni:

- pagamenti di somme fino a 10.000 euro;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del Decreto (qualunque sia l'importo definitivamente soccombente nel giudizio, con le seguenti eccezioni;
- pagamenti di somme fino a 10.000 euro;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del Decreto.

L'attuazione della delega nella parte relativa al contenzioso tributario, è avvenuta sotto forma di "novella" del testo del D.Lgs. n. 546/1992, introducendo modifiche e integrazioni dei vigenti articoli del suddetto Decreto, abrogando disposizioni ormai prive di utilità ovvero annullate a seguito di sentenze della Corte costituzionale. Si è, altresì, provveduto a modificare altre disposizioni strettamente correlate al citato Decreto.

L'art. 9, comma 1, lett. e), del D.Lgs. n. 156/2015 ha poi apportato modifiche all'art. 12 (L'assistenza tecnica) del suddetto D.Lgs. n. 546/1992.

La disposizione in esame ribadisce la regola generale dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, salvo i casi di contenziosi di modico valore.

Non sono invece tenuti a dotarsi di difensore abilitato gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997. Con riguardo ai contenziosi di modico valore, il nuovo comma 2 dell'art. 12 eleva a 3.000 euro il limite entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente.

I commi 3, 5 e 6 del predetto art. 12 elencano distintamente le categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie, operando una differenziazione tra:

- coloro che possono assistere i contribuenti nella generalità delle controversie [lett. da a) a d) del comma 3];
- coloro che sono abilitati alla difesa con riguardo a controversie aventi ad oggetto materie specifiche [lett. e) del comma 3, lett. da a) a g), del comma 5 e 6];
- coloro che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti [lett. e), f) e g) e h), del comma 3].

In particolare, con riguardo a tale ultima categoria, il comma 3 dell'art. 12 attribuisce anche ai dipendenti dei CAF di cui all'art. 32 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, la difesa innanzi alle Commissioni tributarie. I predetti dipendenti possono difendere esclusivamente i propri assistiti in contenziosi tributari che scaturiscono dall'attività di assistenza loro prestata dal CAF (ad es. rettifica della detrazione di spese mediche esposte in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF). La disposizione, tuttavia, prevede che i dipendenti dei

CAF, per esercitare la difesa tecnica debbano essere in possesso congiuntamente dei seguenti requisiti di professionalità:

- diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o del diploma di ragioneria;
- relativa abilitazione professionale.

Un altro tema molto dibattuto è stato per anni quello dell'utilizzabilità delle dichiarazioni rilasciate, a verbale, dal contribuente sottoposto ad attività ispettiva e la conseguente eventuale valorizzazione probatoria.

Tale attività è espressamente prevista dall'art. 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 nonché dall'art. 12, comma 4, della Legge n. 212/2000.

Quanto al valore giuridico e alla conseguente rilevanza probatoria di tali dichiarazioni ovviamente verbalizzate, secondo la prevalente dottrina le stesse avrebbero valore di semplici "ammissioni", come tali liberamente valutabili dal giudice e prive di ogni valore proprio della prova legale.

Di contro, diverse decisioni della giurisprudenza hanno attribuito a dette dichiarazioni valore di confessione stragiudiziale. Al riguardo, si rammenta che, secondo l'art. 2734 c.c., la confessione stragiudiziale fatta alla parte o a chi la rappresenta produce l'effetto, al pari di quella giudiziale, di fare la piena prova contro colui che l'ha formulata.

Per quanto riguarda le dichiarazioni rese da un soggetto terzo agli organi di controllo, la legittimità tanto dell'acquisizione, che della successiva utilizzazione, è stata per lungo tempo messa in dubbio, da più parti, sostanzialmente per la previsione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, che esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, da cui discenderebbe l'impossibilità per il soggetto controllato di introdurre a sua difesa, nel processo stesso, dichiarazioni di terzi in grado di smentire e contrastare quelle a lui sfavorevoli acquisite dagli organi di controllo nel corso dell'attività ispettiva.

La questione è stata definitivamente risolta a seguito di puntuali interventi della giurisprudenza, primo fra tutti quello della Corte costituzionale che, con la decisione n. 18 del 12 gennaio 2000 ha, tra l'altro, sancito l'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte nella fase istruttoria, non già con valore tipico delle prove testimoniali in senso stretto, bensì con quello che in genera-

le caratterizza gli elementi indiziari, idonei pur sempre a concorrere alla formazione del convincimento del giudice.

La Consulta, ha aggiunto che resta tuttavia ferma la possibilità del contribuente di contestare, in sede di esercizio del proprio diritto di difesa, la veridicità delle dichiarazioni di terzi, raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale.

A tali indicazioni si è, successivamente, informata la giurisprudenza di legittimità che, in diverse pronunce, ha ribadito che nel processo tributario è ammessa tanto la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso a carico del contribuente con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, quanto il potere del contribuente di introdurre a difesa dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale, con lo stesso valore probatorio.

Conseguentemente, appare fondato sostenere che le dichiarazioni rese da terzi possono essere utilizzate in funzione probatoria nell'ambito della verifica o del controllo fiscale, opportunamente verbalizzate e allegate, in caso di recupero a tassazione, al processo verbale di constatazione e oggetto di specifici e chiari richiami nell'ambito dell'esposizione dei rilievi formulati<sup>50</sup>.

### 4.8 Conclusioni

Il commercio internazionale ha sempre avuto un ruolo fondamentale nell'ambito della UE essendo di stimolo non solo alla crescita economica e all'aumento del benessere sociale ma anche all'incremento delle possibilità di lavoro; sta di fatto che nell'ultimo decennio si è avuto modo di constatare un generalizzato incremento del volume di scambi sia a livello comunitario che a livello internazionale di talché l'Unione Europea è divenuta il più grande importatore ed esportatore mondiale malgrado la crisi che si è abbattuta sui mercati globali.

Le Amministrazioni e le imprese hanno riconosciuto i vantaggi di un mercato più libero e aperto e di una divisione internazionale del lavoro. Un mercato più libero implica la volontà degli Stati di abbattere le bar-

---

<sup>50</sup> Circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza, *"Istruzione sull'attività ispettiva"*, Parte IV *"Metodologie di controllo"* pagg. 35-36.



riere che si frappongono alla liberalizzazione degli scambi commerciali sul territorio dell'Unione.

A livello europeo, la maggior parte di queste regole sono racchiuse nel Codice Doganale Comunitario. Il Codice e tutta la relativa legislazione doganale sono direttamente vincolanti per tutti gli Stati membri. Per tutti gli scambi di beni, l'Unione Europea opera come un'unione doganale, avendo rimosso quasi tutte le barriere agli scambi tra gli Stati membri.

Da segnalare, peraltro, l'entrata in vigore del nuovo Codice Doganale Comunitario dal 1° maggio 2016 e le novità in esso racchiuse, delle quali si è ampiamente parlato nel corso dei precedenti capitoli.

Gli Uffici preposti, infatti, sono stati incaricati di adottare misure uniformi nella movimentazione di beni importati ed esportati contribuendo così secondo il Comune interesse allo sviluppo armonico del commercio mondiale alla graduale soppressione delle restrizioni degli scambi internazionali ed alla riduzione delle barriere doganali sebbene la procedura uniforme sia ancora *in itinere*. Molto ancora ci sarà da fare per giungere all'armonizzazione delle Autorità nazionali doganali; *idem* dicasi per la maggioranza delle imprese multinazionali che operano nell'Unione.

Pregnanti opportunità si delineano per tutti coloro che desiderano partecipare all'attuale economia globale entrando nell'arena degli scambi internazionali. Tuttavia, la buona riuscita consegue dal lavoro interno ad ogni Paese e dall'esame di molteplici tematiche prima che le importazioni e le esportazioni possano iniziare a promuovere la crescita.

In particolare, tre sono i settori che postulano un approfondito esame e conseguenziale applicazione delle regole doganali:

- *compliance*;
- *risk management*;
- *customs planning*.

Il rispetto delle regole doganali "*compliance*" è, o per meglio dire, dovrebbe costituire il presupposto fondamentale per le società impegnate nei traffici di beni oltre confine.

Le società non solo si vedono costrette ad adeguarsi al progressivo succedersi di regole e Direttive ma anche all'applicabilità delle medesime che spesso registra variazioni a livello nazionale, europeo ed internazionale.

Il fine ultimo delle società si rivela ovviamente quello di garantire un flusso costante di beni e a costi ragionevoli anche se con i drammatici eventi dell'11 settembre 2001 e l'attuale minaccia dell'"*Isis*" tale obiettivo appare di sempre più difficile realizzazione anche per le Autorità interessate.

Le iniziative locali finalizzate al rispetto delle norme spesso vanno ad intrecciarsi con le strategie di "*global risk management*" creando un singolare slancio alle "*best practices*" proprio al precipuo scopo di ottimizzare i nuovi schemi di sicurezza doganale che vengono attivati a livello internazionale e molteplici sono le iniziative che si registrano in tal senso sono notevoli sia a livello internazionale che unionale.

L'Unione Europea, del resto, deve bilanciare la propria attenzione difendendo il giusto equilibrio tra la necessità di fare controlli (informazioni anticipate sul cargo, analisi del rischio degli importatori, ispezione dei *containers*) e il processo di semplificazione delle norme regolatrici degli scambi; l'attuazione di tale processo ricomprenderebbe sia l'alleggerimento e il ridimensionamento del numero delle procedure doganali che la concretizzazione del concetto di Operatore Economico Autorizzato la cui risultante determinerebbe una situazione di minor rischio: riduzione delle ispezioni = meno ritardo nell'accedere alle merci importate.

Nell'ottica delle multinazionali, la gestione della *compliance* va oltre la compilazione corretta delle dichiarazioni doganali.

Ciò tradotto in termini pratici potrebbe comportare: il mantenimento di un *database* europeo gestito centralmente contenente le classificazioni tariffarie delle società, le politiche a livello di gruppo inerenti l'eventuale qualifica dei beni per lo *status* preferenziale coordinate con la divisione che controlla la fornitura dei materiali e, infine, linee guida paneuropee precise sulla determinazione dei valori doganali.

Una circostanza risulta tuttavia acclarata: la *compliance* (rispetto delle regole) può funzionare solo se l'azienda intenta agli scambi possiede competenza approfondita della legislazione doganale. Entro determina-

ti limiti, il *risk management* di ogni società riflette le strategie del rischio applicate dall'Amministrazione doganale.

Le imprese multinazionali sono intensamente interessate al riempimento accurato dei *containers*, alla sicurezza del trasporto merci ed ad una ricezione controllata dei beni. La politica del *risk management* praticata dalle imprese multinazionali va, in ogni caso, oltre il processo fisico della spedizione.

Diciamo pure che il *risk management* imprenditoriale rappresenta un criterio dinamico proteso a minimizzare qualsivoglia forma di passività cui una società potrebbe trovarsi a fronteggiare. Nel settore doganale, ciò potrebbe richiedere la strutturazione di processi di convalida delle dichiarazioni a un livello aggregato (controlli di plausibilità), il monitoraggio centralizzato delle ispezioni doganali, controlli di qualità relativi alle *performance* dei *brokers* ed agenti, rapporti periodici su eventi finanziari e straordinari e, infine, revisioni sistematiche di autorizzazioni e ordinanze.

Il *risk management* dovrebbe costituire uno *standard* negli scambi internazionali attesa la difficoltà di approccio e di gestione del criterio in questione. Altra strategia dinamica è rappresentata dal "*customs planning*". I dazi d'importazione danno luogo ad una voce di costo rilevante nei documenti finanziari delle società. La pianificazione fiscale è approccio molto noto e praticato su larga scala ed il *customs planning* - solitamente - ne rappresenta la base. Diciamo pure che attraverso una efficace pianificazione si potrebbe ottenere la riduzione dei costi dei dazi accelerando l'identificazione e la prevenzione di potenziali rivendicazioni. Svariate sono le occasioni che consentono un apprezzabile risparmio. In definitiva le società dovrebbero entrare nell'ottica di pensiero secondo cui la pianificazione doganale rappresenti una componente indispensabile della strategia logistica globale.

La pianificazione altro non è che una gestione dei costi praticabile però solo laddove i costi siano chiari ovvero la loro costruzione sia trasparente.

L'azione delle dogane di tutto il mondo dovrebbe consentire all'operatore economico di potersi avvalere al meglio della più recente disciplina regolatrice degli scambi onde cogliere tutti i possibili vantaggi di cui la propria impresa può legittimamente beneficiare, tanto sia rela-

tivamente alla riduzione dei costi (doganali e aziendali in genere) sia in termini di snellimento dell'*iter* amministrativo/contabile tramite l'impiego del regime doganale ritenuto più adeguato anche per scongiurare l'eventuale insorgenza di irregolarità.

Il circuito doganale attualmente risulta sempre più influenzato da una completa telematizzazione del rapporto doganale e lo sforzo richiesto è per l'appunto quello di allineare il diritto doganale e le azioni che da esso sono regolate, alle attuali modalità di interrelazione, affidate alla rete e allo scambio di corrispondenza elettronica.

Il nuovo decennio, in conclusione, profetizza una sfida di profonda importanza tanto per le aziende quanto per l'Amministrazione che ambedue dovranno orientare congiuntamente al mercato globale, dovendo esse stesse necessariamente rappresentare all'unisono insieme un efficiente ed integrato "sistema Paese" in grado di contrastare, a livello di competitività commerciale e di semplificazione amministrativa le giovani forze nascenti dal nuovo panorama internazionale.

Efficacia, efficienza e competitività rappresentano, in definitiva, il fine ultimo delle opportunità - anche per ciò che concerne il diritto doganale - affinché ciascun soggetto ovviamente secondo il proprio ruolo di competenza, contribuisca alla prestazione di un servizio di alta qualità in modo uniforme.