



Customs Control



EXIT



**La corretta gestione  
delle pratiche  
doganali nelle  
operazioni di import-  
export.**

**Contenzioso doganale:  
come prevenirlo,  
gestirlo e difendersi.**



## Sommario

PREFAZIONE .....	3
PARTE PRIMA .....	5
FASE AMMINISTRATIVA .....	5
DEFINIZIONE E STRUMENTI DELLA POLITICA DOGANALE .....	5
DEFINIZIONE.....	5
STRUMENTI.....	5
MODALITÀ DEL PROCESSO DECISIONALE .....	6
IL RUOLO DELLE DOGANE NELLE PROCEDURE DI IMPORT/EXPORT. CENNI DELLA POLITICA DOGANALE DELL'UNIONE EUROPEA.....	7
I RISVOLTI DEL MERCATO UNICO INTERNO NELL'ESPLETAMENTO DEI CONTROLLI DOGANALI .....	8
LA NORMATIVA DOGANALE COMUNITARIA: PRINCIPI E NOVITÀ .....	12
L'OBBLIGAZIONE DOGANALE .....	13
I SOGGETTI DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA DOGANALE .....	13
IL LUOGO E IL FATTO GENERATORE DELLA PRETESA TRIBUTARIA .....	18
LE CAUSE DI ESCLUSIONE ED ESTINZIONE .....	21
LE OPERAZIONI DOGANALI DI MERCI IN IMPORTAZIONE ED ESPORTAZIONE .....	23
LA TECNICA DOGANALE QUALE STRATEGIA DI INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE PMI.....	23
LE DESTINAZIONI DOGANALI.....	24
LA PROCEDURA DI SDOGANAMENTO .....	25
DICHIARAZIONE IN DOGANA .....	26
DOCUMENTO AMMINISTRATIVO UNICO .....	29
IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO DOGANALE .....	32
ACCERTAMENTO .....	32
GLI ELEMENTI DELL'ACCERTAMENTO: QUALITÀ, QUANTITÀ, ORIGINE E VALORE.....	34
CLASSIFICAZIONE DOGANALE DELLE MERCI: UN SISTEMA ARMONIZZATO .....	35
L'INFORMAZIONE TARIFFARIA VINCOLANTE .....	40
STRUTTURA DELLA TARIFFA INTEGRATA DELLE COMUNITÀ EUROPEE.....	42
ORIGINE DELLA MERCE .....	42
PROCEDURE.....	45
PROVE DOCUMENTALI DI ORIGINE – CERTIFICAZIONE DI CARATTERE PREFERENZIALE .....	45
CERTIFICATO EUR 1 .....	46
Paesi Efta – SEE.....	47
IL VALORE IN DOGANA E LA BASE IMPONIBILE PER I DAZI.....	49
LIQUIDAZIONE.....	52
RISCOSSIONE.....	52
LA CONTROVERSIA DOGANALE.....	53
IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO PER LA RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE DOGANALI: LE CONTESTAZIONI IN CORSO DI ACCERTAMENTO.....	53
REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO.....	56
LA REVISIONE SU ISTANZA DI PARTE .....	57
LA REVISIONE D'UFFICIO.....	58
IL NUOVO SISTEMA SANZIONATORIO: ARTICOLO 303 TESTO UNICO DELLE LEGGI DOGANALI: .....	61
PARTE SECONDA .....	63

FASE GIURISDIZIONALE .....	63
UN BREVE RIPASSO: LA FASE AMMINISTRATIVA .....	63
LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA.....	67
<i>LE PARTI DEL PROCESSO</i> .....	69
<i>LA FASE DI TRATTAZIONE ED IL REGIME PROBATORIO</i> .....	70
<i>LA FASE DECISORIA</i> .....	72
<i>LA FASE CAUTELARE</i> .....	73

## Prefazione

Obiettivo *della presente guida* è di analizzare il diritto doganale ed i relativi adempimenti nelle operazioni di import/export al fine di individuare gli aspetti cruciali che potrebbero portare alla nascita di un contenzioso doganale. Tale analisi risulta decisiva per avere una comprensione del sistema doganale comunitario.

Il processo di internazionalizzazione, la globalizzazione dei mercati, la richiesta di sempre maggiore competitività, la necessità di ridurre i costi di produzione e l'esigenza di trovare nuovi mercati di sbocco, fanno sì che le imprese debbano conoscere i meccanismi, le tecniche doganali e fiscali delle transazioni commerciali con l'estero al fine di comprendere i limiti ed i vantaggi derivanti dal corretto utilizzo di tali strumenti.

Prima di procedere all'analisi dell'argomento è opportuno fare alcune precisazioni.

Innanzitutto diciamo che il processo di integrazione europea ha origini antiche ma, convenzionalmente, l'accordo che ha segnato un decisivo passo in avanti è stato il Trattato di Roma del 1957<sup>1</sup>. L'art. 2, come modificato dal Trattato di Amsterdam, stabilisce che:

“La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni (...), uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale (...)”.

La messa in pratica di tali principi passa anche, ma non solo, attraverso un'armonizzazione delle politiche commerciali dei singoli Stati membri. La nostra attenzione si concentra proprio su quest'ultimo aspetto, dato che questo è il settore di nostra competenza.

Al fine di dare attuazione ai presupposti del Trattato di Roma, sono stati emanati due regolamenti comunitari riguardanti, rispettivamente, l'istituzione del Codice Doganale Comunitario Reg. CE n. 2913/1992 ( d'ora in avanti CDC), modificato dal Reg. CE n. 450/2008, delle disposizioni di applicazione del succitato codice (DAC) Reg. CE n. 2454/1993 e da ultimo, dal Regolamento UE n. 952 del 9 ottobre 2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione (Codice doganale aggiornato, d'ora in avanti CDU) - rifusione Regolamento (CE) n. 450/2008 - formalmente in vigore dal 1°

---

<sup>1</sup> Trattato istitutivo della Comunità Europea.

novembre 2013 (la sua piena operatività è prevista a partire dal 1° maggio 2016)<sup>2</sup>. Il codice doganale comunitario è il volume nel quale è riunita tutta la normativa doganale, coordinata e armonizzata, con la sola esclusione del sistema sanzionatorio.

La normativa doganale comunitaria riprende, per certi versi, alcuni principi presenti nella disciplina dei singoli Stati membri anche se, per ovvie ragioni di armonizzazione, se ne discosta, in alcuni casi anche dal punto di vista terminologico.

Le principali norme circa l'organizzazione nazionale dei servizi doganali, le misure di vigilanza ed i poteri di controllo, le sanzioni penali e amministrative irrogabili in caso di trasgressione sono invece disciplinate da norme nazionali. La principale norma in materia, a cui faremo riferimento è il Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD) approvato con DPR 23 gennaio 1973 n. 43, e successive modificazioni.

In conclusione, la presente guida ha l'obiettivo di fornire alle imprese uno strumento aggiornato che consenta di gestire la pratica doganale nelle operazioni con l'estero in maniera da prevenire, ed eventualmente saper affrontare, un'eventuale controversia doganale, fornendo alle imprese le nozioni ed i principi basilari del diritto tributario e doganale che vengono in rilievo nella fase amministrativa e giurisdizionale.

Giuseppe De Marinis



TUPPONI, DE MARINIS, RUSSO & PARTNERS  
INTERNATIONAL BUSINESS LAW FIRM

La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal **Prof. Dr. Giuseppe De Marinis**, Senior Partner dello **Studio Legale d'affari internazionali Tupponi, De Marinis, Russo & Partners**.

Predisposto a Settembre 2015.

Pubblicazione fuori commercio.

E' consentita la riproduzione con citazione della Fonte

---

<sup>2</sup> I seguenti articoli del CDU trovano applicazione dal 30 Ottobre 2013: articoli 2, 7, 8, 10, 11, 17, 20, 21, 24, 25, 31, 32, 36, 37, 40, 41, 50, 52, 54, 58, 62, 63, 65, 66, 68, 75, 76, 88, 99, 100, 106, 107, 115, 122, 123, 126, 131, 132, 138, 142, 143, 151, 152, 156, 157, 160, 161, 164, 165, 168, 169, 175, 176, 178, 180, 181, 183, 184, 186, 187, 193, 196, 200, 206, 207, 209, 212, 213, 216, 217, 221, 222, 224, 225, 231, 232, 235, 236, 239, 253, 265, 266, 28, 273, 276, 279, 280, 281, 283, 284, 285 e 286. Gli articoli diversi da quelli su elencati si applicano a decorrere da 1 Maggio 2016.

# PARTE PRIMA

## FASE AMMINISTRATIVA

### DEFINIZIONE E STRUMENTI DELLA POLITICA DOGANALE

#### DEFINIZIONE

La politica doganale costituisce uno dei fondamenti dell'Unione ed è essenziale per il funzionamento del mercato unico, il quale non può funzionare correttamente se non esistono regole comuni applicate in modo armonizzato alle frontiere esterne della Comunità. Questo gruppo di regole costituisce la politica doganale, grazie alla quale le dogane degli Stati membri operano come se formassero un tutt'uno.

#### STRUMENTI

Mentre il principio della libera circolazione delle merci costituisce l'aspetto interno dell'unione doganale, la TDC (Tariffa Doganale Comune) ne costituisce l'aspetto esterno in quanto consente di applicare dazi doganali uniformi ai prodotti importati dai paesi terzi, indipendentemente dallo Stato membro di destinazione.

In origine, la TDC era la media aritmetica delle tariffe doganali applicate nel 1957 dagli Stati membri. Ai sensi dell'articolo 28 del trattato, il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata su proposta della Commissione, ha apportato numerose modifiche, in modo autonomo o in occasione di negoziati tariffari (per esempio in seno all'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio – GATT).

La nomenclatura della TDC è uno strumento di grande importanza, non soltanto per la riscossione dei dazi doganali ma anche per l'elaborazione delle statistiche del commercio estero e l'applicazione delle misure di politica commerciale, agricola, fiscale o monetaria. Viene chiamata "Nomenclatura combinata" in quanto serve a fini sia tariffari che statistici e si basa su uno strumento di classificazione internazionale, il Sistema armonizzato, gestito dall'Organizzazione mondiale delle dogane.

Parallelamente alla nomenclatura combinata, è stata creata la base dati informatizzata TARIC (tariffa integrata comunitaria) al fine di individuare le disposizioni comunitarie da applicare a ciascuna merce. A partire dal 2000 la TARIC è disponibile gratuitamente sul portale Europeo: "Tariff Data Dissemination System". Un'altra base dati proposta allo stesso indirizzo è QUOTA (contingenti tariffari e massimali tariffari).

Un altro strumento della politica doganale è il Documento amministrativo unico (DAU), creato nel 1988, che ha consentito un'enorme semplificazione delle procedure in quanto ha sostituito 150 documenti doganali.

L'abbandono delle formalità doganali nel 1993 ha portato a mettere a punto il sistema Intrastat di raccolta delle informazioni statistiche sugli scambi di beni tra gli Stati membri direttamente presso le imprese.

L'instaurazione di vari sistemi informatici, come il SID (Sistema d'informazione doganale), ha garantito una maggiore cooperazione tra le autorità amministrative dei vari Stati membri e tra di esse e la Commissione europea al fine di potenziare la lotta contro la frode e di garantire un'applicazione corretta delle norme doganali.

Un altro strumento di cooperazione e di assistenza reciproca, la Convenzione di Napoli II, ha contribuito a ottenere progressi nella lotta contro le infrazioni delle normative doganali nazionali e comunitarie.

Infine, il programma d'azione Dogana 2013 si prefigge l'applicazione uniforme della legislazione doganale nell'intero territorio della Comunità, la prevenzione della frode e la promozione della cooperazione fra le amministrazioni doganali.

## MODALITÀ DEL PROCESSO DECISIONALE

La politica doganale è di competenza della Comunità e la sua attuazione è garantita dagli Stati membri.

La Commissione è responsabile delle iniziative relative allo sviluppo di una politica doganale e delle proposte di legislazione doganale. Ha inoltre il compito di assicurare il coordinamento fra le amministrazioni degli Stati membri nonché di raccogliere il parere e le informazioni provenienti dalle imprese e dall'industria a livello dell'Unione.

Le concessioni o le riduzioni tariffarie in seno agli organismi internazionali, come ad esempio il GATT, sono negoziate dalla Comunità.

I dazi della TDC sono fissati dal Consiglio che delibera a maggioranza qualificata su proposta della

Commissione. Soltanto il Consiglio può derogare all'applicazione normale della TDC, applicando misure tariffarie come i contingenti tariffari comunitari, i massimali tariffari o sospensioni totali o parziali della riscossione dei dazi doganali.

Gli Stati membri sono competenti in particolare in materia di repressione delle infrazioni alla legislazione doganale.

Le amministrazioni doganali nazionali sono responsabili dell'applicazione quotidiana della legislazione dell'UE: riscossione dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA sui prodotti importati.

## IL RUOLO DELLE DOGANE NELLE PROCEDURE DI IMPORT/EXPORT. CENNI DELLA POLITICA DOGANALE DELL'UNIONE EUROPEA

In un contesto mondiale incentrato sulla liberalizzazione e rapidità degli scambi commerciali, lo scenario doganale di riferimento si è, di conseguenza, fortemente evoluto. Obiettivo del presente paragrafo è rilevare il nuovo ruolo delle Dogane che, in aggiunta alla tradizionale tutela degli interessi erariali, sono chiamate a svolgere anche attività di servizio all'economia internazionale.

Si ritiene opportuno, a questo punto, iniziare la trattazione con alcune precisazioni in merito all'Unione doganale che, essendo basata sul principio della libera circolazione delle merci, sull'applicazione di una tariffa doganale e di una politica commerciale comune negli scambi con i paesi terzi, costituisce uno dei fondamenti essenziali dell'Unione Europea<sup>3</sup>.

Si ritiene infatti opportuno esaminare, brevemente, l'evoluzione storica del sistema doganale comunitario, finalmente uscito dallo stereotipo dei controlli fisici pressoché sistematici alle frontiere, per connotarsi sempre più quale strumento indispensabile alle politiche di sviluppo nei loro diversi aspetti: fiscale e finanziario, di sicurezza e di salute dei cittadini, di tutela degli interessi delle imprese, sino a comprendere la salvaguardia dell'ambiente e del patrimonio artistico e culturale. Ciò non significa che la fase della verifica doganale sia venuta meno, ma semplicemente che ne sono cambiate sostanzialmente le modalità.

Entrando nel merito della legislazione si dirà che i Trattati istitutivi della comunità non

---

<sup>3</sup> Il fondamento giuridico del processo di integrazione europea è rappresentato dai Trattati Istitutivi:  
– la Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA), Trattato di Parigi, 18 aprile 1951;  
– la Comunità economica europea (CEE; dal 1° novembre 1993 denominata Comunità europea, CE), Trattato di Roma, 25 marzo 1957;  
– la Comunità europea per l'energia atomica (CEEA o EURATOM), Trattato di Roma, 25 marzo 1957. Esse costituiscono le tappe più significative che hanno dato vita alle Comunità europee le quali, ad oggi, sono entità formalmente distinte. La Ceca si è estinta il 23 luglio 2002, poiché non è stato prorogato il termine di scadenza previsto nel Trattato che l'aveva istituita. In Argomento cfr. G. Gaja, *Introduzione al diritto comunitario*, 4<sup>a</sup> ed., Laterza, Roma-Bari, 2004.



definiscono l'Unione doganale ma ne sottolineano gli elementi essenziali.

L'art. 23, comma 1 del Trattato CE dispone: "la Comunità è fondata sopra un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi"<sup>4</sup>.

Sembra dunque lecito affermare che l'unione doganale con le sue quattro libertà: libera circolazione delle merci, delle persone, prestazione dei servizi e movimento dei capitali, costituisca al contempo il fondamento e l'obiettivo dell'Europa unita.

## I RISVOLTI DEL MERCATO UNICO INTERNO NELL'ESPLETAMENTO DEI CONTROLLI DOGANALI

L'entrata in vigore del Mercato Unico il 1° gennaio 1993 ha rappresentato uno dei maggiori successi dell'UE e, al contempo, la sua sfida più complessa. Infatti, soltanto a partire da tale data, la Comunità forma un unico territorio senza frontiere interne, in cui vengono effettivamente garantite le quattro libertà di circolazione di merci, persone, servizi e capitali che, in precedenza, non erano di fatto una realtà<sup>5</sup>. Il venir meno delle barriere tariffarie, degli ostacoli tecnici tra gli Stati membri e la contestuale apertura dei mercati nazionali, fa sì che la problematica doganale venga necessariamente considerata nella sua doppia valenza: quella interna, rispetto alla quale le dogane hanno perso il ruolo di servizio responsabile della riscossione dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA; quella esterna in cui esse hanno invece mantenuto tale compito limitatamente ai prodotti importati dai Paesi terzi<sup>6</sup>.

Ovviamente la realizzazione del Mercato Unico ha modificato le procedure per l'espletamento dei controlli doganali i quali, salvo alcune eccezioni relative alla prevenzione o investigazione dei reati, sono stati pressoché aboliti quando le merci attraversano le frontiere interne degli Stati membri. Non a caso, nelle transazioni commerciali tra di essi, non si parla più di operazioni di importazione e/o esportazione, bensì di acquisti e/o cessioni intracomunitarie aventi una propria e distinta disciplina<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Trattato istitutivo della Comunità europea del 25 marzo 1957, art. 23.

<sup>5</sup> Si precisa che lo strumento che ha consentito l'istituzione del Mercato Unico è l'Atto Unico Europeo del 1986, entrato in vigore nel luglio 1987.

<sup>6</sup> *The Single Market has created a hybrid situation, in that it is not domestic trade, but is equally different from trade with countries outside of the European Union.* Cfr. Schmitthoff's export trade – the law and practice of international trade, tenth edition, Sweet & Maxwell, London, 2000, p. 541.

<sup>7</sup> La materia trova la principale fonte normativa nel D.L. n. 513/1992 non conv.to, più volte reit.to con mod.che: D.L. n. 47/1993; D.L. n. 131/1993; D.L. n. 213/1993; D.L. n. 331/1993 conv. con mod. in legge n. 427/1993.

L'art. 41 di detta legge definisce la cessione intracomunitaria quale "cessione a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto nei confronti dei cessionari soggetti d'imposta"; pertanto il cedente all'atto dell'emissione della fattura, apporrà l'indicazione "cessione

Quest'ultima si è venuta realizzando proprio a partire dal 1993 e concerne sostanzialmente determinati adempimenti residuali sia ai fini IVA che statistici, i quali però, non rientrano nella trattazione del presente lavoro che intende analizzare le transazioni commerciali con i paesi terzi<sup>8</sup>. Si precisa però che le formalità doganali vengono ora effettuate mediante nuovi sistemi di controllo fiscale, statistico e di altro tipo che non richiedono alcuna verifica della merce o documentazione nell'attraversamento delle frontiere interne. Il problema a questo punto concerne le modalità con le quali si riesca a garantire un controllo adeguato al flusso degli scambi caratterizzato da una velocità di circolazione in costante crescita, soprattutto dopo la realizzazione del Mercato Unico che, gioco-forza, ha accresciuto l'importanza dei controlli alle frontiere esterne. Ciò si comprende alla luce del fatto che, in generale, non ci sono ulteriori possibilità di controllo tra l'ingresso della merce nell'UE e il luogo di destinazione finale. Lo stesso programma d'azione doganale afferma come priorità il miglioramento dei controlli alle frontiere esterne, al fine di tutelare i cittadini dell'Unione europea, garantendo la protezione e la sicurezza della catena di approvvigionamento internazionale<sup>9</sup>. Attualmente si insiste sulla necessaria semplificazione dei sistemi e dei controlli doganali che sono soprattutto, *a posteriori*, cioè dopo che le merci sono state trasportate presso la sede dell'operatore con evidenti vantaggi in termini di "libera circolazione delle merci", di riduzione dei ritardi nei porti o aeroporti, di abbassamento dei costi evitando per esempio di aprire gli imballaggi due volte. Dopo essere giunte a destinazione, le merci sono immesse in libera pratica e, a questo punto, possono essere controllate attraverso una verifica della documentazione da parte degli operatori. Ci si riferisce, ad esempio, al controllo puramente documentale, all'utilizzazione di un sistema di controllo delle dichiarazioni doganali automatizzato e basato sull'analisi dei rischi denominato "canale verde". Questo poggia su un confronto tra gli elementi desumibili dalla compilazione del documento amministrativo unico che si svilupperà in seguito, con i parametri di

---

*non imponibile ex art. 41 D.L. n. 331/93 conv.to in l. n. 427/93". L'art. 38 definisce gli acquisti intracomunitari: "Acquisizioni derivanti da atti a titolo oneroso della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo di imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto". Quindi il soggetto che intende acquistare beni in un altro Paese dell'Unione deve comunicare il proprio numero identificativo al fornitore estero.*

<sup>8</sup> Dopo la realizzazione del il Mercato Unico sono comunque rimasti alcuni adempimenti ai fini IVA che statistici relativi agli scambi di merce tra i Paesi membri. Essi concernono anche la compilazione per tali fini dei modelli INTRA, ovvero elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni effettuati dagli operatori economici all'interno dell'UE. Si tenga presente che detti adempimenti hanno carattere transitorio per cui resteranno in vigore fino alla realizzazione della tassazione nel Paese comunitario di origine del bene. I formulari di colore verde per le cessioni, mod. INTRA-1 e di colore rosso per gli acquisti, mod. INTRA-2, sono stampati a cura del Poligrafico dello Stato o da tipografie autorizzate. Gli operatori europei che vogliono effettuare scambi di merce con gli altri Paesi dell'UE, debbono dotarsi del numero identificativo IVA (art. 42, comma 2, e art. 50, commi 1 e 2, D.L. n. 331/1993). Tale numero si compone di 2 codici:

1. alfanumerico di 2 caratteri (codice ISO), che identifica lo Stato membro di appartenenza;
2. numerico da un minimo di 8 ad un massimo di 12, che corrisponde all'attuale partita IVA.

Cfr. A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 264.

<sup>9</sup> Decisione n. 624/2007/CE del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un programma d'azione nella Comunità (Dogana 2013).

rischio connessi alle singole operazioni, come alle varie destinazioni doganali. Dal raffronto così effettuato, è possibile decidere la tipologia di verifica a cui procedere, indicata da una delle seguenti sigle: NC – *nessun controllo (canale verde)*, CD – *controllo documentale (canale giallo)*, VM – *visita merci (canale rosso)*. Va sottolineata la facoltà dell’Autorità doganale di effettuare comunque una verifica fisica o documentale, anche nel caso di “via libera”, qualora sia venuta in possesso di informazioni sulla irregolarità di specifiche operazioni.

È in atto un processo di informatizzazione delle tecniche utilizzate dalle amministrazioni doganali che non riguarda soltanto la dichiarazione doganale elettronica, assolutamente funzionale per ridurre al minimo le formalità doganali alle frontiere, ma consente anche uno scambio di informazioni tra gli Stati membri.

Da quanto appena esposto, risulta evidente che la dogana assume un ruolo centrale per il controllo delle merci perché, di fatto, soltanto essa ha una conoscenza sufficientemente estesa ed approfondita per soddisfare esigenze di sicurezza. Gli uffici doganali sono presenti in tutti i posti di frontiera, compresi i porti e gli aeroporti internazionali e talvolta addirittura negli stessi locali degli operatori economici. Sembra dunque lecito affermare che la dogana sia l’unica organizzazione in grado di seguire tutti gli spostamenti delle merci, in entrata, in uscita e nell’ambito della comunità. Tali competenze si esercitano sia nei posti di valico, di sdoganamento che in corso di circolazione, a prescindere dai modi di trasporto utilizzato: per via aerea, marittima o terrestre.

Dopo aver chiarito la strategica importanza della Dogana nel garantire la sicurezza delle transazioni commerciali, nel proteggere gli interessi finanziari e non della Comunità, si intende esaminare più nel dettaglio il sistema dei controlli da essa posti in essere. Prima di procedere, però, si vuol sottolineare che tutti gli esportatori/importatori debbono conformarsi alla legislazione doganale poiché il non rispetto della stessa potrebbe essere, presumibilmente, molto oneroso. Non a caso, una accurata conoscenza e comprensione delle procedure doganali da parte degli operatori economici può realmente configurarsi come opportunità di internazionalizzazione delle imprese oltre che, naturalmente, efficace strumento per ridurre i costi di adeguamento. Un dato di fatto, forse ovvio ma non per questo meno importante, è che lo scambio internazionale dei beni, il cui movimento va certamente favorito ed incoraggiato, deve avvenire nel quadro di opportuni controlli doganali. Quest’ultimi possono essere distinti in tre categorie:

- export: (partenza),
- transito,
- import (destino).

Infatti è perfettamente logico che determinati beni dichiarati per l'esportazione alla dogana di partenza, transitino nel territorio di altri Stati prima di giungere a destinazione. A questo punto ci si chiede, nello specifico, quali siano i controlli che interessano la circolazione internazionale delle merci.

Innanzitutto si rileva una differenza nell'espletamento dei controlli doganali all'export e all'import. Ci si riferisce al fatto che, quando le merci lasciano il territorio di uno Stato, i sistemi di controllo si propongono soprattutto, attraverso l'ausilio di tecniche sofisticate, di rilevare delle statistiche sull'andamento degli scambi commerciali preziose per gli operatori economici. Lungi dal volerne sminuire l'importanza, sembra opportuno sottolineare però che le autorità doganali sono particolarmente sensibili nei confronti delle merci che entrano nel proprio territorio: "... *they are invariably a lot more interested in their import than their exports*"<sup>10</sup>. Infatti, mentre la maggioranza delle merci dichiarate per l'esportazione sono considerate dalla dogana esclusivamente ai fini statistici, tanto che vengono descritte come "*non-controlled*" o "*innocent goods*", questa è un'ipotesi che non potrebbe verificarsi invece nel caso di importazioni. Con ciò non si intende affatto dire che quest'ultime non rilevano dal punto di vista statistico, ma semplicemente che, accanto ad esso, vengono effettuati controlli ulteriori. Essi riguardano, ad esempio, la riscossione dei dazi doganali e delle barriere tariffarie in genere, come di quelle non tariffarie, intendendo determinati standards tecnici, normative concernenti la tutela della salute e della sicurezza. I cambiamenti accorsi a partire dal 1° gennaio 1993 hanno modificato notevolmente il sistema dell'import/export e sono basati, come spiegato sopra, sulla distinzione tra l'interno in cui sono state eliminate tutte le frontiere e l'esterno dove invece esse sono rimaste intatte.

Si è richiamato brevemente tale punto al fine di introdurre, per spiegare più approfonditamente in seguito, la tariffa doganale comune<sup>11</sup>. In origine la TDC era la media aritmetica delle tariffe doganali applicate nel 1957 dagli Stati membri. Ai sensi dell'articolo 26 del trattato, il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata su proposta della Commissione, ha apportato numerose modifiche, in modo autonomo o in occasione di negoziati tariffari (per esempio in seno all'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio – GATT). La nomenclatura della TDC è uno strumento di grande importanza, non soltanto per la riscossione dei dazi doganali ma anche per l'elaborazione delle statistiche del commercio estero e l'applicazione delle misure di politica commerciale, agricola, fiscale o monetaria. Viene chiamata "Nomenclatura combinata" in quanto serve a fini sia tariffari che statistici e si basa su uno strumento di classificazione internazionale, il Sistema armonizzato,

---

<sup>10</sup> D. Kelly-A. Holmes-R. Hayward, *Business Law*, fourth edition, Cavendish Publishing Limited, London, 2002, p. 252.

<sup>11</sup> D'ora in avanti TDC.

gestito dall'Organizzazione mondiale delle dogane, organismo intergovernativo avente sede a Bruxelles. Con la realizzazione del Mercato Unico, dunque, le merci importate nell'Unione europea dai Paesi terzi, attraversano una frontiera doganale comune; ciò significa che esse dovranno sottostare ai medesimi controlli tariffari, a prescindere dallo Stato membro di destinazione. Questo perché le imposizioni daziarie che caratterizzano i prodotti importati sono identiche in tutti gli Stati membri. Gli sviluppi della tariffa esterna comune dipendono molto dal proseguo dei negoziati in seno al WTO poiché le aliquote dei dazi convenzionali sono frutto di accordi internazionali, consolidati in sede GATT, ora WTO. Si può comunque presumere che essi genereranno un continuo abbassamento delle aliquote conformemente allo spirito della liberalizzazione degli scambi mondiali: *"The scenario of a fortress Europe in which the EU raises barriers against non-member goods is almost certain to be consigned to history"* <sup>12</sup>.

#### LA NORMATIVA DOGANALE COMUNITARIA: PRINCIPI E NOVITÀ

Avere una normativa doganale semplificata ed uniformemente applicata risulta essenziale per la stessa competitività dell'economia dell'Unione europea. Detto questo, si sottolinea l'importanza del Reg. CE n. 450/2008 prima e, da ultimo, dal Regolamento UE n. 952 del 9 ottobre 2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione (Codice doganale aggiornato - CDU) - rifusione Regolamento (CE) n. 450/2008 - formalmente in vigore dal 1° novembre 2013 (la sua piena operatività è prevista a partire dal 1° maggio 2016). Il nuovo codice mira a facilitare il commercio, garantendo un maggiore livello di sicurezza alle frontiere, ed un codice doganale modernizzato al fine di aggiornare il quadro giuridico sia degli operatori che delle amministrazioni doganali. È bene precisare però che ad eccezione di un limitato numero di norme di carattere procedurale, l'effettiva applicazione della nuova normativa è posticipata al momento in cui saranno adottate dalla Commissione le nuove disposizioni di attuazione. Per questa ragione, fino a tale data rimangono in vigore quelle contenute nel Reg. CE n. 2913/1992 e nel Reg. CE n. 2454/1993 che vantano il merito di aver raccolto, in un unico "corpus" normativo, una materia che, più delle altre, risente dei mutamenti politico-economici <sup>13</sup>. Sembra giusto rilevare lo sforzo degli operatori del CDC settore, sia pubblici che privati, nell'abbandonare la vecchia normativa a cui si erano riferiti per oltre 20 anni per adeguarsi alla nuova legislazione. Si pensi che il CDC è subentrato al Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD),

---

<sup>12</sup> D. Kelly-A. Holmes-R. Hayward, *Business Law*, fourth edition, Cavendish Publishing Limited, London, 2002, p. 254.

<sup>13</sup> Reg. CEE n. 2913 del 12 ottobre 1992 (G.U. n. 302 del 19 ottobre 1992) del Consiglio che istituisce un Codice Doganale Comunitario, d'ora in avanti CDC In vigore dal 22 ottobre 1992 con effetto dal 1° gennaio 1994. Per il Regno Unito il titolo VIII si applica dal 1° gennaio 1995.

Reg. CEE n. 2454/1993 (G.U. n. 253 dell'11 ottobre 1993) della Commissione che fissa talune disposizioni d'applicazione del Reg. (CEE) n. 2913/1992, d'ora in avanti DAC.

emanato con D.P.R. n. 43/1973 che costituiva la raccolta organica di tutte le disposizioni nazionali in materia doganale e, di fatto, era a sua volta, la parziale trascrizione della legge doganale del 1940<sup>14</sup>. Sia il CDC che il DAC costituiscono la base giuridica unica di tutte le disposizioni in materia doganale, con la sola esclusione del sistema sanzionatorio. Tali regolamenti disciplinano i dazi all'importazione, all'esportazione e ovviamente tutte le procedure concernenti le transazioni commerciali che intercorrono tra l'UE e il resto del mondo. Va però detto che il TULD trova, ad oggi, applicazione residuale nei settori non ancora armonizzati dalla disciplina comunitaria o che la stessa lascia alla competenza dei singoli Stati membri come, ad esempio, la gestione degli spedizionieri e dei loro rappresentanti su cui si tornerà nel proseguo della trattazione.

Ora si intende, più semplicemente, esporre la struttura del CDC e del DAC, lasciando però l'analisi più dettagliata della normativa, man mano che si esamineranno gli istituti del diritto doganale.

La *ratio* del DAC sta nel puntualizzare le procedure degli Istituti già previsti dal Codice al fine di garantire una maggiore certezza delle posizioni giuridiche delle parti e soprattutto uniformità nell'applicazione. Il che risulta assolutamente fondamentale per tutti gli operatori economici interessati al commercio con l'estero.

## L'OBBLIGAZIONE DOGANALE

### I SOGGETTI DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA DOGANALE

La nozione di obbligazione doganale è data dal codice doganale comunitario che la definisce come l'obbligo di una persona fisica o giuridica di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione e/o all'esportazione, naturalmente applicabili in base alle disposizioni comunitarie previste per una data merce<sup>15</sup>.

Occorre preliminarmente distinguere il concetto di rapporto giuridico doganale dalla vera e propria obbligazione tributaria doganale. Questo perché il primo non comporta, di per sé e allorché ne sia rispettata la procedura, l'obbligo del pagamento dei diritti doganali ma rimanda

---

<sup>14</sup> Testo Unico delle Leggi Doganali d'ora in avanti TULD. La normativa nazionale di settore e la regolamentazione comunitaria che negli anni si andava sovrapponendo, aveva comportato la necessità di adeguare la legislazione nazionale a quella comunitaria. Una tale frammentazione aveva reso l'intera materia difficile da gestire, essendo un continuo susseguirsi e sovrapporsi di leggi, decreti e regolamenti comunitari. Si precisa inoltre che, con l'emanazione del CDC, il TULD non è stato mai abrogato. *Pertanto persiste il tentativo di alcuni operatori di effettuare talvolta strani "collage" di norme al fine di adattare il contenuto del TULD alle disposizioni comunitarie.* Cfr. A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 196.

<sup>15</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, art. 4, par. 9, cit. Si tenga presente che la versione aggiornata del Codice doganale comunitario, Reg. UE n. 952/2013 è inserita in Appendice. Le nuove disposizioni riguardanti l'obbligazione doganale sono contenute nel Titolo III (artt. 77-126).

semplicemente a quel complesso di obblighi di cui il detentore della merce deve farsi carico in base alla normativa nazionale e comunitaria.

Come in tutte le obbligazioni civili, anche quella tributaria doganale si instaura tra due (o più) soggetti, la cui individuazione è fondamentale per stabilire nei confronti di chi sorga la pretesa erariale.

Nel rapporto doganale si distinguono necessariamente due categorie di soggetti:

– il soggetto attivo che ha il diritto di pretendere la prestazione tributaria e che per questo si ravvisa nello stato del cui potere sovrano l'imposta doganale, per la sua essenza e per i suoi fini economici, è manifestazione tipica;

– il soggetto passivo colui il quale è tenuto al pagamento dell'obbligazione doganale, vale a dire al pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione; esso è individuato nel proprietario delle merci. Da ciò si evince la relatività dei diritti di obbligazione poiché il titolare può esigere l'esecuzione della prestazione soltanto nei confronti della persona dell'obbligato che deve essere determinato o determinabile al momento in cui sorge l'obbligazione stessa<sup>16</sup>. Trattandosi di obbligazione pecuniaria, affinché il soggetto passivo possa adempiere al pagamento del relativo importo, occorre naturalmente che il credito sia certo, vale a dire, determinato nel suo ammontare, liquido ed esigibile cioè non sottoposto a termine né a condizione sospensiva<sup>17</sup>.

Nella fattispecie si dirà dunque che il vincolo obbligatorio sorge tra l'autorità doganale e quel soggetto che pone in essere una determinata operazione doganale, azione o omissione idonea secondo la normativa a far nascere la pretesa tributaria.

Va precisato inoltre che le norme doganali considerano proprietario delle merci colui che le presenta alla dogana o le detiene al momento dell'entrata nel territorio doganale o all'uscita da esso, discostandosi quindi totalmente dall'accezione civilistica del termine secondo cui *"il proprietario ha diritto di godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo, entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi stabiliti dall'ordinamento giuridico"*.

I proprietari delle merci così definiti devono provvedere al compimento delle operazioni doganali secondo una delle seguenti modalità (previste dal D.M. 29 dicembre 1992, dalla legislazione comunitaria che ha in tal senso modificato le norme del TULD):

– in proprio, anche a mezzo di propri dipendenti muniti di appositi poteri i quali agiscono sotto

---

<sup>16</sup> F. Galgano, *Diritto privato*, Cedam, Padova, 2006, p. 184 ss.

<sup>17</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 229.

Si richiama l'art. 1353 c.c.: *"le parti possono subordinare l'efficacia o la risoluzione del contratto o di un singolo patto ad un avvenimento futuro ed incerto"*.

la responsabilità del proprietario;

– può farsi rappresentare da un professionista che è lo spedizioniere doganale regolarmente iscritto all'albo professionale secondo le modalità e gli effetti previsti dal CDC e dal TULD.

Il diritto doganale richiama il noto istituto del diritto civile (art. 1387 c.c. e ss.) e nel disciplinare il diritto di rappresentanza stabilisce appunto che chiunque possa farsi rappresentare presso l'autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa stessa<sup>18</sup>. Anche la rappresentanza doganale può essere:

– diretta, quando il rappresentante agisce in nome e per conto di terzi; essa è riservata agli spedizionieri doganali i quali agiscono in nome e per conto del proprietario; ed hanno la responsabilità sussidiaria per i diritti doganali dovuti;

– indiretta, quando il rappresentante agisce in nome proprio ma per conto altrui.

Si sottolinea che la normativa nazionale si è adeguata in tal senso a quella comunitaria poiché, secondo il disposto originario degli articoli del TULD, la rappresentanza era prerogativa esclusiva degli spedizionieri doganali iscritti all'albo considerati gli unici soggetti legittimati al compimento delle operazioni doganali in nome e per conto del proprietario.

Il TULD contemplando la sola ipotesi di rappresentanza diretta, faceva anche sì che lo spedizioniere doganale costituisse il solo "filtro tra operatore commerciale e Autorità pubblica"<sup>19</sup>.

Nello specifico l'art. 40 del TULD ha recepito l'istituto della rappresentanza indiretta e stabilisce che essa sia libera, vale a dire che possa essere esercitata da qualsiasi soggetto in grado di effettuare le operazioni richieste<sup>20</sup>. Sembra doveroso precisare che la distinzione tra la rappresentanza diretta e indiretta assuma conseguenze giuridicamente rilevanti sotto il profilo della responsabilità: nel primo caso, infatti, lo spedizioniere doganale ha la responsabilità sussidiaria per i diritti doganali dovuti, mentre il rappresentante indiretto agendo per conto del proprietario, ma in nome proprio, assume la responsabilità di debitore dell'obbligazione doganale. Ai sensi dell'art. 5, par. 4 del CDC, il rappresentante deve dichiarare di agire per la persona rappresentata, precisare di che tipo di rappresentanza si tratti e ovviamente disporre del relativo potere. Questo perché la persona che non dichiara di agire a nome o per conto di un terzo o che comunque faccia tale dichiarazione senza però disporre del potere di rappresentanza, è considerata agire in nome e per conto proprio<sup>21</sup>. Ne deriva che ai sensi dell'art. 5, par. 5 del CDC, l'autorità doganale possa chiedere a chiunque dichiari

---

<sup>18</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, cit., art. 5, par. 1.

<sup>19</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 449.

<sup>20</sup> Legge 8 maggio 1998, n. 146 che ha modificato gli artt. 40, 41, 42, 43 e 47 del TULD, n. 43/73, cit.

<sup>21</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, cit., art. 5, par. 4.



di agire in nome o per conto di un'altra persona, di fornirle le prove del suo potere di rappresentanza.

A questo punto risulta opportuno esaminare più nel dettaglio la figura dello spedizioniere doganale definito anche "doganalista" (art. 9, legge n. 213/2000) in quanto esperto nelle materie e negli adempimenti presso l'Autorità doganale connessi agli scambi internazionali di merci. La nomina a spedizioniere doganale è conferita a seguito di superamento di esami indetti dal Direttore dell'Agenzia delle dogane ai sensi dell'art. 8, legge n. 213/2000 e conseguente rilascio di un'apposita patente di validità illimitata<sup>22</sup>. La suddetta patente rilasciata dall'Autorità doganale e non più dal Ministero delle Finanze, sentito il Consiglio Nazionale degli Spedizionieri doganali, abilita lo Spedizioniere in via esclusiva alla rappresentanza diretta del proprietario della merce, limitatamente alla sola presentazione della dichiarazione, cioè alla sottoscrizione del DAU che verrà di seguito approfondito<sup>23</sup>. Di fatto però accade che tale limitazione possa essere aggirata attraverso il conferimento di un mandato o di una procura, in base ai quali lo spedizioniere vede ampliati i propri poteri, al fine di evitare che egli si trovi a presentare la suddetta dichiarazione quale rappresentante diretto e a porre in essere tutti gli altri atti e adempimenti che compongono l'operazione doganale e che sono pertanto richiesti dall'Autorità doganale con la rappresentanza indiretta<sup>24</sup>.

Si ritiene opportuno richiamare i su menzionati istituti previsti all'art 1703 c.c. che disciplina il contratto di mandato e gli artt. 1392 e 1708 c.c. che riguardano invece la "procura" al fine di sottolineare la sostanziale differenza dei rispettivi schemi giuridici.

La procura è innanzitutto un atto unilaterale e consiste semplicemente nella dichiarazione di volontà del rappresentato (nella fattispecie il proprietario delle merci), volta ad investire un altro soggetto del potere di rappresentarlo verso terzi<sup>25</sup>. Il mandato invece è un atto bilaterale, non per nulla, l'art. 1703 c.c. lo definisce come "un contratto con il quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra", pertanto, *l'oggetto tipico di questo contratto è l'attività gestoria*<sup>26</sup>.

A tal riguardo si è espressa anche la Corte di Cassazione stabilendo che: *la prestazione di un mandatario pur non potendo consistere in un'attività meramente materiale, tecnica o manuale, non deve necessariamente consistere in sole dichiarazioni di volontà negoziale ben potendo comprendere*

---

<sup>22</sup> Art. 47 TULD, n. 43/73, cit.

<sup>23</sup> DAU - Documento amministrativo unico – formulario utilizzato per la maggior parte delle dichiarazioni scritte secondo le disposizioni del CDC

<sup>24</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 448.

<sup>25</sup> F. Galgano, *Diritto privato*, cit., p. 311.

<sup>26</sup> G. De Marinis-M. Tupponi, *Il contratto di Joint Venture*, Simone, Napoli, 2004, p. 29.

*un'attività volitiva in genere dell'agente, svolta automaticamente per conto altrui. Il mandatario può svolgere attività complementari necessarie che caratterizzano il contratto di mandato ed assumere obbligazioni accessorie anche non essenziali e di mero fatto*<sup>27</sup>.

Il mandatario (lo spedizioniere doganale) si obbliga dunque a compiere atti giuridici, non certo nel proprio interesse, ma nell'interesse del soggetto mandante (il proprietario delle merci). Va anche detto che il mandato può essere con rappresentanza o senza rappresentanza, in base al fatto che il mandatario abbia o meno il potere di impegnare direttamente il mandante, cioè di porre in essere atti giuridici produttivi di effetti nella sfera giuridica del mandante<sup>28</sup>. Ai sensi dell'art. 5, comma 5, CDC, lo spedizioniere doganale deve in ogni momento fornire la "prova" all'Autorità doganale del proprio mandato.

Lo spedizioniere doganale non è tenuto a rispondere in via sussidiaria al pagamento dei maggiori diritti doganali eventualmente dovuti a seguito di rettifica dell'accertamento, o di revisione della liquidazione che, assieme alla riscossione, costituiscono le "fasi del procedimento tributario doganale"<sup>29</sup>.

Egli è comunque obbligato in solido con il proprietario della merce nell'ipotesi di rappresentanza indiretta. Non rientra ovviamente nella responsabilità solidale l'errore eventualmente accertato e commesso dallo spedizioniere che nel presentare dichiarazioni false o mendaci, abbia comunque agito in buona fede<sup>30</sup>. Non fanno certamente capo all'errore scusabile, dichiarazioni presentate sulla base di documenti non rispondenti al vero, della cui irregolarità, lo spedizioniere doganale e gli altri soggetti autorizzati erano ragionevolmente a conoscenza o avrebbero dovuto esserlo utilizzando l'ordinaria diligenza.

Qualora gli spedizionieri doganali dovessero procedere a false asseverazioni sarebbero ritenuti responsabili anche patrimonialmente per i danni procurati all'erario e sospesi per un anno dalla possibilità di asseverare<sup>31</sup>.

La legge 6 febbraio 1992, n. 66 ha previsto, per gli spedizionieri doganali iscritti all'albo da almeno tre anni, la possibilità di costituire società di assistenza doganale denominate CAD ovvero centri di assistenza doganale i quali sono solidamente responsabili con il proprietario della merce

---

<sup>27</sup> Cass. 5 settembre 1989, n. 3853, in *Giur. it.*, 1990, I, 1, p. 1170.

<sup>28</sup> F. Galgano, *Diritto privato*, cit., p. 586.

<sup>29</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 518.

<sup>30</sup> Si richiama l'art. 1337 c.c., "*le parti, nello svolgimento delle trattative e nella formazione del contratto si debbono comportare secondo buona fede*".

<sup>31</sup> Legge n. 213/2000 fornisce la definizione di asseverazione quale verifica della corrispondenza dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate con i documenti sui quali esse stesse si basano. Nel caso di ripetuti comportamenti deontologicamente non corretti, gli spedizionieri doganali e gli altri soggetti autorizzati, decadono definitivamente dalla possibilità di asseverare, ai sensi dell'art. 2 della citata legge.

relativamente alle operazioni doganali poste in essere. Si comprende dunque che in caso di dubbi sulla veridicità o sulla regolarità formale dei dati o documenti esibiti, i centri di assistenza doganale non procedono alla asseverazione specificandone però i motivi sui documenti stessi<sup>32</sup>.

## IL LUOGO E IL FATTO GENERATORE DELLA PRETESA TRIBUTARIA

Come ogni obbligazione giuridica, anche l'obbligazione doganale si considera estinta solo dopo essere stata adempiuta<sup>33</sup>. Conseguentemente si desume la strategica importanza di stabilire le *condizioni generatrici* della pretesa tributaria, nonché i soggetti ad essa tenuti.

L'adempimento della prestazione va valutato, infatti, rispetto a diversi criteri tra cui il luogo della sua esecuzione che, in riferimento all'obbligazione doganale rileva anche ai fini della competenza territoriale dell'Autorità procedente. A tal proposito si rimanda all'art. 215 del CDC (art. 87 CDU) il quale al comma 1 stabilisce che "l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui avvengono i fatti che la generano". Quando non è possibile determinare il luogo di cui al comma 1, si ritiene che essa sia sorta nel luogo in cui l'Autorità doganale constata che la merce si trova in una situazione che ha fatto sorgere tale obbligazione. Nel caso di regimi doganali che implicano il sistema dell'appuramento, si ritiene che il luogo in cui l'obbligazione sia sorta corrisponda a quello in cui la merce è stata assoggettata al regime in questione, o al luogo di entrata nella Comunità<sup>34</sup>.

Tuttavia, l'ultimo comma del suddetto articolo precisa che quando gli elementi di informazione di cui l'Autorità doganale dispone le permettono di stabilire che l'obbligazione era già sorta quando la merce si trovava in un altro luogo, è da considerare rilevante il luogo in cui è possibile stabilire che la merce si trovava nel momento più lontano nel tempo a cui si fa risalire l'obbligazione doganale.

Esaminando più nel dettaglio le condizioni generatrici dell'obbligazione doganale oltre che naturalmente la persona tenuta ad adempiervi è possibile individuare, sulla base del dettato normativo del codice, alcune fattispecie idonee a generare la pretesa tributaria. Attenendosi alla scelta posta in essere nel codice doganale comunitario si analizzeranno dapprima i casi relativi

---

<sup>32</sup> La disciplina per la costituzione dei centri di assistenza doganale e le modalità operative è contenuta nel D.M. 11 dicembre 1992, n. 542.

<sup>33</sup> *L'adempimento è l'esatta esecuzione, da parte del debitore, della prestazione che forma oggetto dell'obbligazione. Ad esso consegue l'estinzione dell'obbligazione, e con questa, la liberazione del debitore.* Cfr. F. Galgano, *Diritto privato*, cit., p. 197.

<sup>34</sup> Appuramento: chiusura amministrativa di una procedura doganale. Cfr., A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 223.

all'importazione e poi quelli che fanno capo all'esportazione<sup>35</sup>.

Il fatto generatore dell'obbligazione tributaria doganale si ravvisa dunque nella presentazione della dichiarazione scritta ai fini della immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione; al vincolo di tale merce al regime di ammissione temporanea con esonero parziale dei dazi (art. 201, lett. *b* – art. 77, lett. *b*, CDU); all'uscita di merci dal territorio doganale della Comunità (artt. 209 – 211).

In questo caso, l'obbligazione nasce al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale concernente la relativa operazione.

Il debitore, ovvero la persona tenuta all'adempimento dell'obbligazione doganale, è il dichiarante cioè colui il quale fa la dichiarazione in dogana a nome proprio o, nell'ipotesi di rappresentanza indiretta, debitore è il soggetto per conto del quale è presentata tale dichiarazione.

Può inoltre essere considerata debitrice la persona che ha redatto la dichiarazione in dogana sulla base di dati che hanno determinato la mancata riscossione, totale o parziale, dei dazi dovuti per legge, quando la persona era o avrebbe dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità.

L'art. 202 del CDC (art. 79, CDU) identifica nell'irregolare introduzione nel territorio doganale comunitario di merci soggette a dazi all'importazione e di merci collocate in zona franca o deposito franco, delle fattispecie idonee a far sorgere l'obbligazione doganale alla quale sono tenute ad adempiere:

- la persona che ha proceduto all'introduzione irregolare;
- tutte le persone che, a titolo solidale<sup>36</sup> (art. 213 del CDC – art. 84, CDU), vi hanno partecipato consapevolmente;
- coloro che hanno acquistato o detenuto la merce considerata, pur sapendo della sua irregolare introduzione.

L'art. 203 del CDC disciplina il caso in cui l'obbligazione doganale sorga a seguito di irregolare sottrazione al controllo doganale di merce soggetta ai dazi all'importazione.

Il riferimento è, ad esempio, alle merci detenute in custodia temporanea o vincolate ad un regime doganale quale: il transito, il regime di perfezionamento o deposito doganale.

La suddetta obbligazione sorge al momento della sottrazione irregolare della merce al controllo

---

<sup>35</sup> Si rimanda agli artt. 201-205 del Codice doganale comunitario per ciò che attiene l'importazione e agli artt. 209-211 in riferimento all'esportazione.

<sup>36</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, cit., art. 213: *“Quando per una medesima obbligazione doganale esistono più debitori, essi sono tenuti al pagamento dell'obbligazione in solido”*.

doganale e i soggetti tenuti ad adempiervi si ravvisano nel suo autore, nelle persone che a titolo solidale vi hanno consapevolmente partecipato o in coloro che pur sapendo, hanno comunque acquistato merce sottratta al controllo.

L'inadempimento degli obblighi previsti per una merce soggetta a dazi all'importazione e il mancato rispetto delle condizioni previste dalla normativa doganale comunitaria, per le merci vincolate ad un regime doganale o detenute in temporanea custodia si configurano, ai sensi dell'art. 204 CDC, come ulteriori fattispecie idonee a far nascere l'obbligazione doganale.

Essa sorge inoltre nel momento in cui cessa di essere soddisfatto l'obbligo il che vuol dire che il fatto generatore si ravvisa nell'inadempimento ed è il soggetto che era tenuto all'ottemperamento degli obblighi, a configurarsi come debitore.

Come ultima fattispecie idonea a far sorgere l'obbligazione doganale, ci si riferirà, ai sensi dell'art. 205 CDC, al consumo o all'utilizzazione di una merce soggetta a dazi all'importazione e posta in depositi franchi o in zone franche, a condizioni diverse da quelle previste dalla normativa vigente.

La violazione delle disposizioni relative al consumo della merce in questione determinano il sorgere dell'obbligazione doganale e si ravvisa in colui che l'ha posta in essere, il soggetto tenuto ad adempiervi.

Il codice doganale comunitario disciplina parallelamente anche le fattispecie relative all'esportazione che generano l'obbligazione doganale<sup>37</sup>.

Procedendo con ordine si tratterà il caso di obbligazione doganale sorta in seguito all'esportazione fuori dal territorio doganale della comunità di una merce soggetta a dazi all'esportazione con la presentazione della relativa dichiarazione doganale all'autorità competente.

L'accettazione della dichiarazione determina l'obbligazione doganale della quale deve farsi carico il dichiarante (art. 209 CDC).

L'obbligazione può sorgere anche in seguito alla irregolare uscita dal territorio doganale della comunità di una merce soggetta a dazi all'esportazione, intendendo per "irregolare uscita", senza dichiarazione in dogana (art. 210 CDC).

Il codice individua infine nell'inosservanza delle condizioni che hanno permesso l'uscita della merce dal territorio doganale della Comunità, in esonero totale o parziale dai dazi all'esportazione, una ulteriore fattispecie idonea a far nascere l'obbligazione (art. 211 CDC). Essa è efficace a partire dal momento in cui la merce ha ricevuto una destinazione diversa da quella prevista, ovvero alla scadenza del termine previsto per dimostrare che sono state soddisfatte tutte le condizioni per aver

---

<sup>37</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, cit., artt. da 209 a 211 (artt. 81 e 82, CDU).

diritto all'esonero dal pagamento dei dazi all'esportazione<sup>38</sup>.

## LE CAUSE DI ESCLUSIONE ED ESTINZIONE

Ci si propone di delineare quelle particolari circostanze, peraltro tassativamente previste dalla normativa comunitaria, al ricorrere delle quali, l'obbligazione tributaria è da ritenersi non sorta<sup>39</sup>.

Se è vero che all'inadempimento dell'obbligazione consegue in generale la responsabilità del debitore tenuto al risarcimento dei danni cagionati, è altrettanto vero che il debitore è ammesso a provare che la mancata esecuzione della prestazione sia stata determinata da sopravvenuta impossibilità della prestazione la quale è derivata da causa a lui non imputabile<sup>40</sup>. Tale principio ricorre anche nell'art 206 del CDC che annovera tra le cause di esclusione dell'obbligazione tributaria: la distruzione totale o la perdita irrimediabile della merce per: perdite naturali, caso fortuito o forza maggiore, la distruzione delle merci presentate in Dogana, dietro autorizzazione dell'Autorità competente. Esaminando tali fattispecie si dirà che le perdite naturali consistono in diminuzioni di quantità dovute alla natura stessa della merce. Ai fini dell'attuazione del citato art. 206 del CDC, l'autorità doganale tiene conto, a richiesta dell'interessato, delle quantità mancanti, quando dalle prove da lui fornite risulti che le perdite accertate sono imputabili a cause inerenti unicamente alla natura della merce in oggetto e che egli non ha dunque commesso alcuna negligenza o manovra fraudolenta. Si evince dunque che l'onere della prova incombe sull'interessato il quale deve altresì dimostrare di non aver commesso abusi o negligenze, di avere cioè osservato le norme relative al trasporto, all'immagazzinamento, alla manipolazione, alla lavorazione o alla trasformazione, stabilite dall'Autorità doganale o derivanti dall'uso normale delle merci in questione.

Si ritiene però che l'Autorità doganale possa legittimamente dispensare l'interessato dal fornirle la prova che la perdita irrimediabile della merce è dovuta alla sua stessa natura quando sia certa che tale perdita non sia imputabile ad altra causa. La perdita subita relativamente alla quale l'obbligazione non nasce, viene calcolata in base a tassi forfettari secondo le disposizioni nazionali in vigore negli Stati membri; ferma restando la possibilità per l'interessato di fornire la prova che la perdita effettiva è stata superiore rispetto a quella calcolata applicando il tasso forfetario previsto

---

<sup>38</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 224 ss.

<sup>39</sup> Si richiamano gli artt. 206 del codice doganale comunitario e gli artt. da 862 a 864 delle disposizioni di applicazione al citato codice.

<sup>40</sup> Tali principi sono presenti nell'art. 1218 c.c., *"il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile"*.

per la merce in oggetto. La seconda causa di esclusione della nascita dell'obbligazione doganale con esonero di responsabilità si ha quando la perdita subita dipende da caso fortuito o forza maggiore. Poiché tali fattispecie non sono esplicitamente definite dalla normativa comunitaria in esame, occorre rifarsi a quei principi giuridici generalmente conosciuti che attribuiscono alla forza maggiore una particolare inevitabilità rispetto al caso fortuito<sup>41</sup>. Quest'ultimo corrisponde al concetto di "fatalità", un evento imprevedibile ed inevitabile che il debitore deve comunque provare per non incorrere nella responsabilità per inadempimento ed ottenere la propria liberazione<sup>42</sup>. Riguardo al terzo ed ultimo caso che fa venir meno la nascita dell'obbligazione tributaria, si riferirà che: qualora le circostanze lo richiedano, l'Autorità doganale possa far procedere alla distruzione delle merci presentate in Dogana. Essa informa al riguardo il detentore delle merci che dovrà sopportarne le relative spese. Nella misura in cui l'Autorità doganale constati che determinate merci sono state introdotte irregolarmente nel territorio doganale della Comunità oppure che sono state sottratte alla vigilanza doganale, prende le misure necessarie, ivi compresa la vendita delle merci al fine di regolarizzarne la situazione<sup>43</sup>. Oltre i casi menzionati sopra che non fanno nascere l'obbligazione o, se questa è già sorta, la fanno estinguere, la normativa comunitaria ai sensi dell'art. 233 CDC (art. 124, CDU) prevede la prescrizione, l'insolvenza del debitore, il pagamento o lo sgravio dell'importo, l'invalidazione della dichiarazione, il sequestro o la confisca della merce prima dello svincolo, o di quelle introdotte regolarmente quali cause di estinzione dell'obbligazione doganale. L'importo dei dazi deve essere comunicato al debitore non appena sia stato contabilizzato ma, qualora esso sia iscritto a titolo indicativo nella dichiarazione dogana, l'Autorità doganale può stabilire che la suddetta comunicazione venga effettuata soltanto nella misura in cui l'importo dei dazi indicato non corrisponda a quello da essa determinato<sup>44</sup>.

Va precisato che comunque la comunicazione al debitore deve essere effettuata entro i tre anni dalla data in cui l'obbligazione doganale è sorta. Ciò significa che il termine di prescrizione è di tre anni ma può essere sospeso dal momento in cui è presentato un ricorso per la durata del relativo procedimento<sup>45</sup>. Tale prescrizione non è vincolante allorché l'obbligazione doganale sia sorta da un atto che al tempo era penalmente perseguibile, nel cui caso la notifica al debitore può avvenire

---

<sup>41</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 227.

<sup>42</sup> F. Galgano, *Diritto privato*, cit., p. 206.

<sup>43</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, cit., artt. 56, 57.

<sup>44</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, cit., art. 221.

<sup>45</sup> Art. 243, par. 1 cit. Reg. CEE n. 2913/1992, cit.: *"Chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'Autorità doganale, concernenti l'applicazione della normativa doganale, quando esse lo riguardino direttamente o individualmente. È parimenti legittimata a proporre ricorso, quando sia decorso inutilmente il termine di cui all'art. 6, par. 2, la persona che ha chiesto all'Autorità doganale una decisione sull'applicazione della normativa doganale. Il ricorso è introdotto nello Stato membro in cui la decisione è stata presa o sollecitata"*.

anche dopo la scadenza dei tre anni. Nella prassi applicativa può accadere che a seguito di operazioni doganali, l’Autorità doganale riscuota importi superiori a quelli realmente dovuti. A fronte di tale situazione di fatto, la normativa comunitaria individua i casi in cui l’Autorità doganale può procedere al rimborso o allo sgravio dei dazi. Si definisce “rimborso” la restituzione totale o parziale dei dazi all’importazione o all’esportazione pagati; mentre lo “sgravio” attiene ad una decisione di non riscossione totale o parziale di un importo derivante da una data obbligazione doganale che ovviamente è stato già contabilizzato ma non ancora pagato dal soggetto passivo d’imposta<sup>46</sup>.

## LE OPERAZIONI DOGANALI DI MERCI IN IMPORTAZIONE ED ESPORTAZIONE

### LA TECNICA DOGANALE QUALE STRATEGIA DI INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE PMI

Prima di addentrarsi nella più specifica disamina dei singoli Istituti doganali, è opportuno esplicitare che, mentre in passato, il processo d’internazionalizzazione era considerato di quasi esclusivo interesse per le grandi imprese, oggi è diventato sempre più, un obiettivo delle PMI<sup>47</sup>. Nonostante si senta spesso parlare di globalizzazione dei mercati, di maggior competitività, dell’esigenza di trovare nuovi mercati di sbocco e, in una parola, di export, si ritiene che sul concetto d’internazionalizzazione non vi sia nulla di scontato. La puntuale conoscenza della tecnica doganale, può rappresentare il fattore discriminante per affrontare adeguatamente il commercio con l’estero. Detto questo, occorre precisare che penetrare nei mercati internazionali non dovrebbe essere, come a volte malauguratamente accade, una decisione presa sull’onta di contingenze negative “a casa propria” o con il solo scopo di poter beneficiare di costi di impianto oltre che di manodopera, significativamente più bassi. Internazionalizzarsi non vuol dire creare attività saltuarie e a breve scadenza, far conoscere il prodotto in modo sommario e augurarsi che l’etichetta “Made in Italy” faccia il resto. L’implementazione di strategie d’internazionalizzazione esige, piuttosto, uno studio accurato del mercato di sbocco, il quale va presidiato, monitorato anche realizzando azioni strutturate e, importante, il tutto in un’ottica di medio-lungo periodo. Non ci si dovrebbe quindi

---

<sup>46</sup> Si rimanda agli artt. da 235 a 238 del CDC e artt. da 877 a 912, All. da 111 a 113 DAC.

<sup>47</sup> Si pensi che le PMI – Piccole e Medie Imprese – costituiscono circa l’85% dell’economia nazionale. Si segnalano le caratteristiche principali della PMI, le quali riguardano essenzialmente: – il numero dei dipendenti che deve essere rispettivamente per la media e piccola industria inferiore a 95 e 20 dipendenti; – il fatturato annuo che non deve essere superiore rispettivamente a 10,5 e 2,7 milioni di euro; – il possesso del requisito di indipendenza, come definito dal D.M. del 18 settembre 1997, art. 1, comma 4. Cfr. A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 131. Si richiamano la legge n. 317/1991 e il D.M. 18 settembre 1997 – in *G.U.* 1° ottobre 1997 – e D.M. 23 dicembre 1997 – in *G.U.* 11 febbraio 1998.



avventurare in tali progetti, con leggerezza, magari perché si accusa il colpo della concorrenza dei prodotti di importazione a prezzi sensibilmente inferiori, anche perché, occorre dirlo, per rivolgere le proprie aspettative all'estero, l'impresa deve prima sopportare dei costi non trascurabili in termini di promozione del prodotto, formazione del personale, ricerche di mercato, sempre che, ovviamente, il suo obiettivo sia quello di pervenire ad una efficace distribuzione del prodotto dando così un positivo riscontro alle intercorse missioni commerciali. Chiarito questo, si cercherà ora di rilevare l'importanza della tecnica doganale per i processi d'internazionalizzazione, avendo come punto di riferimento le PMI. Ci si propone di dimostrare che un'adeguata conoscenza degli istituti doganali ed un loro corretto utilizzo da parte delle aziende può costituire, addirittura, la chiave di successo dei progetti d'internazionalizzazione. Sembra opportuno soffermarsi, a tal riguardo, più sulle specifiche procedure doganali a supporto della penetrazione delle imprese nei mercati esteri, che sulla funzione impositiva, la quale, seppur in misura minore rispetto al passato, contribuisce comunque alle entrate tributarie nazionali e comunitarie. Senza addentrarsi, per ora, nello specifico dei suddetti istituti, ci si limiterà ad evidenziarne gli aspetti tecnici atti a favorire il processo di cui trattasi.

## LE DESTINAZIONI DOGANALI

Ci si propone di entrare nel vivo degli adempimenti doganali ed analizzare quindi tutte quelle operazioni che consentono alla merce di raggiungere le finalità volute dall'operatore economico. Il riferimento è alle *destinazioni doganali* che, diversamente dalla loro connotazione prevista nella ormai abrogata legislazione nazionale, individuano delle macro-categorie operative che comprendono anche i succitati regimi. Infatti, per destinazioni doganali si intende:

- il vincolo della merce ad un regime doganale,
- l'introduzione della merce in una zona franca o in un deposito franco,
- la distruzione della merce,
- l'abbandono all'erario <sup>48</sup>.

Preme sottolineare che per vincolare la merce ad un regime, è necessario che il soggetto passivo manifesti la propria volontà mediante una dichiarazione in dogana secondo le modalità previste dal CDC e dal suo regolamento attuativo. Premesso che tale scelta è funzione del particolare rapporto giuridico che il soggetto passivo intende instaurare con l'Autorità competente, si procederà ora ad

---

<sup>48</sup> Si precisa che il Reg. CEE n. 2913/1992 non definisce esplicitamente il concetto di "destinazione doganale", ma ne fornisce un elenco tassativo all'art. 4, par. 15 del sopracitato Regolamento.

elencare brevemente gli Istituti che, com'è noto, rientrano nel concetto di destinazione doganale.

I regimi doganali previsti dal CDC sono:

- l'immissione in libera pratica;
- il transito (interno ed esterno);
- il deposito doganale (di merci comunitarie e non);
- il perfezionamento attivo (temporanea importazione);
- la trasformazione sotto controllo doganale;
- l'ammissione temporanea;
- il perfezionamento passivo (temporanea esportazione);
- l'esportazione.

L'immissione in libera pratica è l'unico regime doganale per le merci extracomunitarie che, comportando il pagamento dei tributi dovuti, conclude ogni rapporto d'imposta tra la dogana ed il soggetto passivo.

Sulla base di tale constatazione si cercherà di identificare principalmente la categoria dei regimi doganali economici e sospensivi. Ad eccezione dell'immissione in libera pratica, tutti gli altri regimi, che prevedono l'introduzione di merce non comunitaria nel territorio dell'UE, sono regimi transitori nel senso che il rapporto giuridico che si instaura tra soggetto attivo e passivo non si conclude, in quanto, la fine del rapporto si avrà solo nel momento in cui la merce viene immessa in libera pratica o esportata definitivamente verso Paesi extraeuropei.

Si precisa che nel CDU i summenzionati regimi temporanei e/o economici sono stati rinominati (Articolo 210) in " REGIMI SPECIALI" e sono così suddivisi:

- a) transito, che comprende il transito esterno e interno;
- b) deposito, che comprende il deposito doganale e le zone franche;
- c) uso particolare, che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale;
- d) perfezionamento, che comprende il perfezionamento attivo e passivo.

## LA PROCEDURA DI SDOGANAMENTO

La procedura doganale normale, applicabile alla generalità degli operatori, consente di assegnare alle merci uno dei regimi doganali ammessi dalla legislazione comunitaria e di determinare i diritti doganali da pagare e le obbligazioni che ne derivano, si può schematizzare come segue:

- presentazione alla dogana delle merci e della dichiarazione doganale;
- registrazione della dichiarazione;
- pagamento dei diritti;
- controllo della dichiarazione e dei documenti a essa allegati;
- eventuale verifica fisica della merce;
- rilascio della merce.

Oltre che negli spazi doganali, l'operazione può essere effettuata anche presso lo stabilimento dell'impresa, col pagamento di indennità di "fuori circuito".

## DICHIARAZIONE IN DOGANA

### *Forma e contenuto della dichiarazione*

Poiché tutte le operazioni doganali debbono essere precedute da una *dichiarazione da farsi* con l'osservanza di determinate forme e regole, il presente paragrafo ha come obiettivo la trattazione delle suddette oltre che la rilevazione dei cambiamenti accorsi dal 1° gennaio 2007, dalla cui conoscenza, il mondo imprenditoriale non può assolutamente prescindere. Si tratta di un atto unilaterale che deve essere compiuto dal titolare o da altro possessore delle merci al momento in cui queste attraversano *la linea doganale comunitaria* come definita dall'art. 2 del D.P.R. n. 43/1973 o dall'art. 3 del CDC (art. 4, CDU), al fine di vincolarle ad una delle destinazioni ammesse. Va sottolineato che tale manifestazione di volontà è produttiva di effetti giuridicamente rilevanti tra le parti idonei a far nascere determinati adempimenti in capo al soggetto passivo, i quali si differenziano, appunto, in base al regime doganale prescelto. L'*iter* procedurale che si svolge presso la dogana territorialmente competente inizia, infatti, con la presentazione della dichiarazione. Preliminarmente è opportuno ribadire che il dichiarante può essere direttamente il proprietario della merce o un suo rappresentante. Pertanto possiamo individuare i seguenti soggetti:

- il proprietario della merce;
- il rappresentante del proprietario che può essere:
  - un dipendente che agisce in nome proprio e per conto del proprietario (rappresentanza indiretta), munito di appositi poteri e non iscritto ad alcun albo. Egli opera, conseguentemente, sotto la responsabilità del proprietario delle merci.

Lo spedizioniere doganale che agisce in nome e per conto del mandante (rappresentanza diretta); è una persona fisica abilitata alla professione di rappresentare i terzi nei confronti della dogana, è

iscritto all'albo degli spedizionieri doganali ed è in possesso di una patente rilasciata dal Ministero delle Finanze.

Sebbene la dichiarazione sia, di regola, redatta per iscritto, è bene precisare che il suo utilizzo è destinato a ridursi per il crescente ricorso, nei regimi di transito, alle procedure N.C.T.S. (*new computerized transit system*). Quest'ultime sostituiranno le tradizionali dichiarazioni con dei messaggi elettronici di pari efficacia, che consentiranno di ridurre la documentazione a scorta della merce in viaggio. Quanto detto però, non deve lasciar credere che la forma scritta sia caduta in disuso costituendo, ad oggi, la prassi per le aziende che svolgono attività di import/export. Per tale ragione, si intende esaminarla attentamente. Si rileva innanzitutto che la dichiarazione può essere effettuata da chiunque sia in grado di presentare, o far presentare al servizio doganale competente le merci con i documenti necessari, onde consentire l'applicazione delle disposizioni relative al regime per il quale esse sono state dichiarate<sup>49</sup>. Il CDC prevede però, come unica limitazione, la condizione dello stabilimento nell'Unione europea da parte del dichiarante; fanno eccezione i prodotti vincolati a regimi di transito, di ammissione temporanea e le operazioni occasionali, per le quali ciò non è assolutamente richiesto. Nel merito, si sottolinea che la dichiarazione scritta deve essere redatta su apposito formulario denominato DAU (documento amministrativo unico) in base, naturalmente, alla disposizioni del DAC che concernono il regime doganale indicato; è compito del dichiarante allegare tutti i documenti che ne permettono una piena applicazione<sup>50</sup>. A rigore, si evidenzia che per esigenze di carattere informatico, si è reso necessario predisporre una nuova dichiarazione doganale. In particolare, dal 1° gennaio 2007 le imprese hanno iniziato a familiarizzare con i nuovi simboli ed hanno abbandonato i vecchi codici cui si erano in qualche modo "affezionate". Infatti con la fine del 2006 è andato in pensione il vecchio stampato del DAU che ha accompagnato tutte le merci oggetto di importazione e/o esportazione dal territorio comunitario negli ultimi anni. A livello grafico il nuovo stampato non sconvolge il colpo d'occhio dell'operatore in quanto appare assolutamente identico al suo predecessore.

Tornando all'oggetto del paragrafo, va precisato che, come ogni atto unilaterale, affinché possa esplicare gli effetti per i quali è stato compiuto, deve essere accettato, nel caso di specie, dall'Autorità doganale, non appena le merci sono ad essa presentate. La dichiarazione, redatta per iscritto in una delle lingue ufficiali della Comunità, deve contenere le seguenti indicazioni:

– generalità e domicilio del dichiarante e del proprietario delle merci;

---

<sup>49</sup> Reg. CEE n. 2913/1992, cit., art. 64 (art. 170 del CDU).

<sup>50</sup> Si pensi a fattura, contratto d'acquisto o di vendita, "lettera di vettura", certificato ICE o quanto altro previsto dalla tipologia della merce e dallo specifico regime doganale a cui la merce è stata vincolata.

- luogo di origine, di provenienza e di destinazione;
- numero e specie dei colli;
- descrizione completa: qualità, quantità, denominazione commerciale, classificazione doganale;
- valore delle merci;
- dogana di uscita, se diversa da quella di emissione.

È compito del dichiarante indicare altresì l'importo dei singoli tributi gravanti sulla merce e l'ammontare della somma da pagare o garantire. Nonostante, in linea di massima, valga la regola secondo cui la dichiarazione è presentata *non prima* che le merci siano giunte negli spazi doganali; si precisa che possono essere consentite delle deroghe ma che, in ogni caso, all'accettazione si procederà soltanto dopo il loro arrivo. La firma da parte del Funzionario nell'apposito riquadro del DAU attesta l'avvenuta accettazione. La dichiarazione viene, a questo punto, iscritta nel registro corrispondente alla destinazione doganale richiesta, munita di un numero e della data di registrazione, al fine di conferire al documento valore di *bolletta registrata*<sup>51</sup>.

Oggettivamente si segnala che la lettura della bolletta doganale richiede una certa dimestichezza e che, in caso di scambi commerciali con l'estero, le imprese debbono necessariamente dotarsi di tali competenze anche in vista di un eventuale ricorso all'istituto di *revisione dell'accertamento*, qualora siano state riscontrate delle inesattezze e/o irregolarità<sup>52</sup>.

Un errore sul calcolo complessivo del dazio genera delle sanzioni fiscali per l'operatore. La normativa doganale prevede che in caso di una differenza superiore al 5% tra i diritti dovuti e quelli effettivamente liquidati sulla bolletta, sia applicata una penale amministrativa da 30.000 euro a 10 volte l'ammontare della differenza<sup>53</sup>. Terza cosa: controllare sul frontale della bolletta che siano stati apposti dalla Dogana: il "*timbro conalbi*", il nominativo dell'ufficio competente (rilevanti per identificare il documento) e l'annotazione riguardante il tipo di controllo effettuato dopo la liquidazione (documentale "CD", visita merce "VM", ovvero nessun controllo "NC"). Verificare sul retro, in caso di esportazione, l'apposizione del timbro che attesti l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'UE; in caso di importazione, se la bolletta è stata vidimata sul fronte per l'avvenuta liquidazione, non è importante la dicitura di visto uscire dagli spazi doganali, firmata e datata dalla Guardia di Finanza.

---

<sup>51</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 437.

<sup>52</sup> Si segnala che l'istituto di revisione dell'accertamento è disciplinato dall'art. 11 del D.L. n. 374/1990.

<sup>53</sup> Si pensi che una causa frequente di errore è l'errata applicazione dell'aliquota prevista dalla TARIC e ciò, a sua volta, dipende generalmente da una non corretta classificazione merceologica dell'oggetto della transazione. È opportuno controllare, perciò, che il codice meccanografico merceologico sia corretto, ad esempio confrontandolo con quello riportato in precedenti documenti, nel caso di operazioni ripetitive con l'estero. Cfr. G. Ciminelli, *Leggere la bolletta doganale*, cit.

È da ricordare, inoltre, che tutti gli atti compiuti dalla Dogana devono essere riscontrabili sulla bolletta, pena l'irregolarità della procedura<sup>54</sup>.

A rigore si precisa infine che la normativa consente la dichiarazione verbale, limitatamente a merci prive di carattere commerciale o, comunque, di modico valore, le quali riguardano, per lo più, prodotti a seguito viaggiatori e inviati a privati<sup>55</sup>. Il Legislatore comunitario ha previsto oltretutto l'ipotesi di *dichiarazione in Dogana fatta con altro atto*, intendendo quelle "condotte umane" idonee a produrre i medesimi effetti giuridicamente rilevanti<sup>56</sup>. Rientra nella suddetta fattispecie, il viaggiatore che, al rientro da un Paese terzo, percorre in aeroporto, presso gli uffici doganali, *la corsia verde* – "niente da dichiarare". Tale comportamento viene interpretato dalla legge, come una chiara manifestazione di volontà alla quale possono essere ricondotte precise conseguenze, qualora il soggetto che ha scelto tale corsia, venga sottoposto a controllo doganale e trovato, invece, con merce soggetta a tributi. Si sottolinea che, per ragioni di certezza del diritto, affinché le condotte di cui sopra siano considerate alla stregua di dichiarazioni doganali, debbono corrispondere alle forme stabilite dall'art. 233 del DAC, essendo quindi, tassativamente determinate.

## DOCUMENTO AMMINISTRATIVO UNICO

### *Funzione e struttura del DAU*

Entriamo nel vivo del più volte richiamato "Documento amministrativo unico": DAU, premettendo però che, ai fini della sua trattazione, sarà necessario fare riferimento ai singoli Istituti doganali che da esso si possono evincere, sebbene non siano stati ancora analizzati.

Si pensi infatti che il DAU costituisce, di per sé, la dichiarazione per tutte le destinazioni doganali utilizzate dagli operatori<sup>57</sup>.

Esso è utilizzato per:

– merci comunitarie dirette verso paesi terzi;

---

<sup>54</sup> Si precisa che quando una spedizione consta di più merci, diverse tra loro, a cui si riferiscono più fatture, la bolletta doganale (specialmente per l'import) sarà costituita da più di un foglio. Quelli in aggiunta saranno i "modelli bis". Per verificare di essere in possesso del set completo dei documenti bisogna leggere la *casella 5*; se il numero ivi indicato è "uno" significa che il documento è formato da un unico foglio; se il numero stampato è maggiore di "uno", allora si dovrà essere in possesso di tanti esemplari quanti sono segnati, compreso, naturalmente, il modello originale. Cfr. G. Ciminelli, *Leggere la bolletta doganale*, cit.

<sup>55</sup> La dichiarazione verbale è disciplinata dal Reg. CE n. 2454/1993, cit., artt. 225 e ss.

<sup>56</sup> Cfr. Reg. CE n. 2453/1993, cit., art. 233.

<sup>57</sup> Si precisa che il DAU è in uso dal 1° gennaio 1993, è stato istituito dal Reg. CEE n. 2913/1992, cit., la sua applicazione è stata disciplinata dal Reg. CE n. 2454/1993, cit., v. circ. n. 331/d del 1996.

- merci provenienti da paesi terzi presentate in dogana per ottenere la loro destinazione;
- merci sottoposte a vincoli di carattere doganale che circolano nel territorio della Comunità. Si sottolinea l'importanza della "bolletta doganale", vale a dire, il DAU munito dei timbri e delle attestazioni apposte dall'Autorità competente come prova della regolarità delle operazioni, perché dal suo esame, è possibile studiare il percorso della merce, rilevare eventuali anomalie ed anche prevenire le frodi. Si comprende allora che la familiarità con tale documento è condizione necessaria per una concreta e corretta attuazione della maggior parte dei regimi doganali che saranno oggetto di specifico approfondimento nel corso del presente lavoro.

La redazione del DAU avviene su formulari stampati in carta speciale chimica a ricalco, di color bianco con caratteri speciali; sono stilati in una delle lingue ufficiali della Comunità. Come già preannunciato, una volta accettato dalla competente autorità doganale, esso diviene atto a cui la normativa riconosce un preciso valore giuridico. Dal DAU si desumono infatti le seguenti informazioni:

- il regime doganale prescelto;
- la tipologia di merci movimentate;
- i divieti economici e qualsiasi altra misura di politica commerciale adottata o da adottare;
- la forma di garanzia prestata (globale o isolata) o l'eventuale esonero, nell'ipotesi in cui, ad esempio, la ditta sia di nota solvibilità; in caso contrario, per merce estera non coperta da garanzia, si perderebbe ogni pretesa erariale<sup>58</sup>.

Non appena la merce è arrivata presso la dogana di destino, viene introdotta nei relativi spazi doganali ed il documento viene presentato dal trasportatore per essere allibrato nei registri di carico delle merci. La dichiarazione DAU riporta la destinazione doganale prescelta e viene accettata dalla competente autorità doganale che le assegna un numero (alfanumerico) con la corrispondente sigla del circuito doganale di controllo:

- *canale verde*: accertamento definitivo, inviata per verificare qualità, valore e origine al capo dell'Ufficio di controllo per l'applicazione della tariffa;
- *canale giallo*: controllo documentale (dopo assegnazione al capo dell'Ufficio di controllo);

---

<sup>58</sup> Si precisa che la garanzia consente di tutelare la pretesa tributaria da eventuale mancata chiusura del regime di transito (ed in altri casi) che si ha con l'appuramento il quale, se mancante, comporterà l'attuazione di misure di ricerca e l'eventuale incameramento della garanzia a copertura dei diritti gravanti sulla merce oggetto di operazioni di transito. Per ulteriori informazioni si rinvia al sito internet: [www.agenziadogane.it](http://www.agenziadogane.it).

In Argomento, cfr, A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 459 ss.

– *canale rosso*: visita della merce<sup>59</sup>.

Essa si configura come atto eventuale che diventa però obbligatorio in caso di canale rosso, con il quale il funzionario delegato, compie la materiale ispezione. Se non è effettuata la visita, la merce si considera conforme a quanto dichiarato e la conformità viene annotata sul DAU. La visita viene effettuata negli spazi doganali o in luoghi diversi su istanza di parte. Può essere totale o parziale e il risultato viene sempre annotato in bolletta.

Le finalità sono le seguenti:

- controllo quantità,
- controllo qualità,
- controllo origine e valore,
- controllo su esatta classificazione,
- controllo su corrispondenza tra dichiarato e accertato,
- controllo su documentazione allegata.

È possibile il prelievo di un campione in sestuplo per sottoporlo ad analisi chimica presso il laboratorio chimico competente per territorio, allo scopo di accertare in modo univoco la natura/composizione della merce al fine di verificare la dichiarazione di parte all'atto dell'espletamento delle formalità doganali.

Il risultato della visita è essenziale per determinare il debito d'imposta, cioè il quantum da riscuotere. Se c'è conformità ciò viene annotato dal funzionario sulla dichiarazione, con la relativa data che determinerà il momento in cui l'accertamento è divenuto definitivo; nonché il momento a partire dal quale può essere impugnato o revisionato l'accertamento<sup>60</sup>.

Per quanto riguarda il circuito doganale di controllo, si evidenzia che la procedura di selezione viene effettuata dall'elaboratore elettronico all'atto dell'accettazione attraverso i seguenti *messaggi di risposta*:

– *NC - canale verde* - conforme ammesso, dichiarazione non verificata; deve riportare timbro e firma del funzionario doganale. La dichiarazione è immediatamente messa a disposizione degli

---

<sup>59</sup> Si precisa che, durante la visita doganale può accadere che il funzionario chieda l'apertura dei colli, per verificarne il contenuto e la sua conformità al dichiarato; in caso di dubbi circa la classificazione delle merci si potrà prelevare un campione in sestuplo per l'invio al competente laboratorio chimico per l'analisi del campione prelevato. Si sottolinea inoltre che, in caso di esito difforme, la ditta potrà instaurare una controversia con la competente dogana ed il competente laboratorio; in caso di conferma dell'esito dell'analisi la restituzione è subordinata all'applicazione dell'articolo 51 del Reg. CE n. 800/1999, inerente le sanzioni da applicare all'operatore.

Il risultato della visita viene riportato nella *casella D* della bolletta doganale, ove viene segnalato anche l'eventuale controllo fisico ex Reg. CEE n. 386/1990 effettuato sulla merce.

Al termine della visita i colli aperti saranno richiusi e sigillati nuovamente.

<sup>60</sup> Si pensi che il termine è di tre anni, richiesto dall'autorità doganale o operatore per eventuale diversità di valore, origine o classificazione.



operatori senza alcun ulteriore controllo (accertamento definitivo);

- *CD - canale giallo* - dichiarazioni passate al controllo documentale;
- *VM - canale rosso* - dichiarazioni passate al controllo fisico.

I messaggi sono stampati direttamente nella dichiarazione doganale o manualmente.

L'assolvimento degli obblighi di visita è segnalato con il *messaggio NK*, che contiene tutta una serie di dati inerenti i controlli effettuati, la merce, le difformità riscontrate. Le fatture debbono essere esibite per il compimento delle operazioni doganali e gli estremi delle stesse riportati in bolletta (per accodarli ad eventuali documenti di esportazione/importazione).

Con la consegna della bolletta, si chiude l'*iter* procedimentale; essa rappresenta infatti il documento probatorio dell'avvenuto espletamento delle relative formalità doganali e dell'assolvimento delle pretese tributarie correlate al regime doganale per il quale la merce è stata dichiarata.

È definitivo solo per i regimi definitivi, mentre per gli altri con la consegna della bolletta doganale non viene soddisfatta la pretesa tributaria, ma ne viene accertato l'ammontare consentendo alla parte interessata di perseguire le finalità prefissate con il vincolo della merce a quel determinato regime<sup>61</sup>.

La consegna della merce consente all'interessato di disporre della merce e di trasportarla fuori dagli spazi doganali, soggiacendo all'ultimo controllo costituito dal servizio di riscontro della Guardia di Finanza, che ha lo scopo di rilevare la rispondenza della merce, attraverso un controllo sommario del numero dei colli e dell'aspetto esterno; con la documentazione doganale ci può essere, a discrezione dei militari, anche il riscontro fisico. Il riscontro si chiude con le attestazioni apposte sul retro della bolletta.

## IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO DOGANALE

### ACCERTAMENTO

Abbiamo chiarito che la dichiarazione in Dogana costituisce l'elemento che da origine al rapporto giuridico doganale e all'obbligazione tributaria (se ne sussistono i presupposti) da cui scaturisce il pagamento del debito tributario risultante dalla dichiarazione stessa.

La dichiarazione doganale costituisce la base per l'esercizio dell'attività amministrativa svolta

---

<sup>61</sup> Si precisa che la bolletta doganale è atto pubblico, pertanto tutte le false attestazioni sono penalmente punibili.

dall’Agenzia delle Dogane all’interno della quale attività l’accertamento della dichiarazione stessa occupa un ruolo essenziale.

Da un punto di vista amministrativo con l’accertamento si tende a conferire una qualità giuridica ad una determinata situazione o rapporto.

Da un punto di vista doganalistico-tributario con l’accertamento si procede alla liquidazione del tributo dovuto dal dichiarante ma consiste anche in una attività attraverso la quale vengono verificati e valutati i fatti che costituiscono il presupposto del tributo e la sua stima.

Una volta finito l’accertamento la dichiarazione in Dogana diventa “bolletta doganale” mediante apposizione di data, firma e numero di registrazione qualora risultata “conforme”.

L’accertamento è pertanto una attività amministrativa complessa volta alla determinazione del debito tributario ma anche un’attività di vigilanza sul rispetto delle disposizioni di carattere extra tributario connesse alla dichiarazione per gli aspetti demandati all’Agenzia delle Dogane.

Sulla base della normativa vigente, la determinazione del tributo è collegata ai parametri relativi alla quantità delle merci dichiarate, alla loro natura, alla loro origine doganale e al loro valore (art. 8 comma 3 D.Lgs. 374/90).

La verifica della regolarità della dichiarazione e dell’esistenza dei presupposti materiali e documentali della stessa che viene effettuata con l’attività di accertamento ha il fine di determinare l’an ed il *quantum* dell’obbligazione tributaria doganale relativa all’operazione richiesta. Alla fine di tale attività sarà individuato l’eventuale debitore doganale e si procederà poi alla liquidazione e riscossione dei tributi risultanti dalla dichiarazione.

L’accertamento è disciplinato dagli artt. 68 e segg. del CDC.

L’art. 68 afferma che l’Autorità doganale per controllare le dichiarazioni già accettate può procedere ad una verifica documentale riguardante la dichiarazione e i documenti ad essa allegati chiedendo eventualmente una integrazione degli stessi, oppure procedere alla visita delle merci prelevando se necessario dei campioni.

Il controllo della dichiarazione e del suo contenuto – e quindi l’effettiva attività di accertamento – non è sempre necessario. Qualora la Dogana non proceda alla verifica della dichiarazione essa riterrà validi i dati forniti dal dichiarante come base per l’identificazione dell’an e del *quantum* dell’obbligazione tributaria (art. 71 CDC).

Esistono poi varie disposizioni nazionali specifiche in ambito di accertamento dalle quali si evince che l’attività di accertamento nel complesso può essere divisa in tre diverse fasi che consistono nell’accertamento, liquidazione e riscossione.

L’art. 3, D.Lgs. 374/90 afferma che i diritti doganali sono accertati, liquidati e riscossi secondo

quanto previsto dal T.U.L.D. (D.P.R. 43/1973) e dalle altre leggi in materia doganale, salvo che sia diversamente disposto dalle specifiche leggi che li riguardano.

L'art. 8 afferma poi che gli uffici doganali nazionali procederanno comunque ad una verifica degli elementi di base dell'accertamento (qualità, quantità, origine e valore); l'ispezione delle merci è una facoltà della Dogana che diventa obbligatoria laddove prevista dalle norme che disciplinano la materia. La disposizione nazionale non si discosta quindi dal dettato comunitario se non nel caso in cui prevede comunque una verifica degli elementi di base dell'accertamento.

L'art. 9 descrive la fase finale dell'accertamento che può dare i seguenti esiti:

- conforme a quanto dichiarato dall'operatore;
- difforme a quanto dichiarato dall'operatore.

Nel primo caso la dichiarazione costituisce la base per il vincolo alla destinazione doganale richiesta in quanto formalmente corretta. Nel secondo caso si aprono due ulteriori possibilità:

- il dichiarante accetta le conseguenze dell'accertamento e a quanto ne risulta (ad es. il versamento di maggiori tributi);
- il dichiarante non accetta le conseguenze dell'accertamento doganale. In tal caso dovrà opporsi ai risultati dell'accertamento secondo le leggi vigenti in ogni Stato. In caso di acquiescenza dovuta alla mancata impugnazione o reclamo nei termini previsti, l'accertamento diverrà definitivo.

Le contestazioni all'esito dell'accertamento possono essere sollevate con la procedura prevista dagli artt. 65 e segg. del T.U.L.D.

L'impugnativa in via amministrativa ora citata non potrà essere esperita nei casi previsti dall'art. 8, comma 13. In tali casi sarà esperibile la sola procedura ordinaria di impugnazione dell'atto.

E' opportuno sottolineare che la Dogana può rettificare l'accertamento già intervenuto entro tre anni dalla data in cui è divenuto definitivo. Lo stesso diritto spetta all'operatore nel rispetto del medesimo termine di decadenza (revisione dell'accertamento doganale – art. 11, comma 1, D.Lgs. 374/90).

#### GLI ELEMENTI DELL'ACCERTAMENTO: QUALITA', QUANTITA', ORIGINE E VALORE.

L'art. 8 comma 3 del D.Lgs. 374/90 afferma che l'ufficio dopo l'accettazione della dichiarazione procede all'esame della stessa al fine di accertare quantità, qualità, valore e origine delle merci nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti gravanti sulle merci.

La verifica di tali elementi porta a determinare l'importo dell'obbligazione doganale, qualora dovuta.

L'obbligazione doganale consiste in un obbligo di versamento di tributi che sorge in seguito al transito di determinati beni attraverso la linea doganale comunitaria.

Per determinare l'importo di tali tributi è necessario stabilire la base imponibile; tale base imponibile è individuata ricorrendo ai concetti di quantità, qualità, origine e valore di cui si è detto sopra.

Tra tutti, il concetto di quantità è il più semplice e intuitivo. Per "quantità" si intende il peso o numero di colli o di unità supplementari e rappresenta la base di calcolo per i tributi se riferiti a ciascuna unità fisica di merce (ad es., un chilogrammo, un litro, ecc.) o costituisce il parametro di riferimento per le merci oggetto dell'operazione (ad es.: camicie, al valore doganale di 50 euro l'una).

Gli altri concetti richiedono un'analisi più articolata e verranno trattati qui di seguito in paragrafi dedicati.

## CLASSIFICAZIONE DOGANALE DELLE MERCI: UN SISTEMA ARMONIZZATO

Il presente paragrafo si propone di rilevare la strategica importanza della "Nomenclatura Combinata" (NC), così chiamata poiché rileva sia ai fini tariffari che statistici e che desume la sua codifica dal Sistema Armonizzato: uno strumento di classificazione internazionale, assolutamente indispensabile per la fluidità degli scambi commerciali, gestito dall'Organizzazione mondiale delle Dogane (OMD)<sup>62</sup>.

La rilevanza di una designazione condivisa delle merci va ricercata nella crescente necessità delle imprese di disporre di dati certi ed immediati in vista delle tanto richieste consegne *just in time*. In questo scenario, diviene allora indispensabile per gli operatori economici giocare d'anticipo, al fine di prendere le giuste decisioni sugli approvvigionamenti di materie prime, sull'uso dei fattori di produzione e, ovviamente, sulla collocazione del prodotto finale.

Ecco perché occorre contraddistinguere efficacemente i movimenti delle merci tra gli Stati,

---

<sup>62</sup> Si precisa che il Sistema Armonizzato, d'ora in avanti (SA), è fondato sulla *Convenzione sul Sistema Armonizzato di designazione e di codificazione delle merci* e costantemente aggiornato dall'OMD al fine di garantirne un'interpretazione uniforme che tenga conto dell'evoluzione tecnologica, di considerazioni sociali e ambientali e che consenta una piena integrazione dei nuovi prodotti. Attualmente comprende circa 5000 gruppi di merci identificati da un codice a sei cifre, secondo una struttura legale e logica che poggia su delle regole ben determinate volte a facilitarne un'applicazione uniforme. In argomento consultare il sito internet: <http://www.wcoomd.org>.

obiettivo che tale Sistema si prefigge di soddisfare <sup>63</sup>.

Ciò detto, è opportuno evidenziare il polivalente utilizzo del (SA) che, di fatto, consiste semplicemente in una codifica numerica adottata dai Paesi più industrializzati dell'(OCSE), formata da sei cifre in cui le prime due individuano il capitolo, la terza e la quarta la voce doganale nel capitolo, la quinta e la sesta la posizione statistica nell'ambito della voce doganale. Infatti, esso è diviso in sezioni, capitoli e posizioni tariffarie. La tariffa è un elenco merceologico in cui tutte le merci sono classificabili ed è costituita da 99 capitoli, di cui 97 utilizzati e due a disposizione della comunità. Non è certamente semplice, almeno inizialmente, comprendere il determinante ruolo svolto da un *codice di sei cifre* riguardo, ad esempio, alle misure internazionali per smantellare le organizzazioni criminali e contribuire positivamente all'antifrode; si segnalano ancora le ripercussioni sulla capacità di un paese in via di sviluppo di offrire alla sua popolazione i medicinali fondamentali e concorrere, quindi, alla tutela della salute. Eppure si rileva che, senza la suddetta nomenclatura, parte delle normativa nazionale e internazionale non potrebbe essere applicata, il che vuol dire che i negoziati commerciali bilaterali e multilaterali verrebbero effettuati in un clima di confusione, anziché di certezza del diritto. Alla luce di quanto appena esposto, si vuol sottolineare il merito del gruppo di esperti internazionali dell'Organizzazione mondiale delle dogane che, all'inizio degli anni '70, elaborò a Bruxelles una nomenclatura di merci, grazie alla quale, i paesi potevano controllarne i movimenti nell'attraversamento delle frontiere.

Il progressivo intensificarsi degli scambi comportò per tutti gli operatori con l'estero nuove sfide esigendo, al contempo, che le amministrazioni doganali trovassero delle adeguate risposte. A tal proposito, si afferma *che il sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merci dell'OMD* al quale i governi hanno aderito senza indugio, si configura come una delle suddette risposte efficaci: un obiettivo raggiunto e destinato a divenire uno dei pilastri centrali della regolamentazione in materia di controllo e fiscalità <sup>64</sup>.

Si ritiene utile, a questo punto, chiarire che cosa si intenda esattamente per nomenclatura tariffaria, statistica e combinata. A tal proposito ci si rifarà all'art. 1 della sopra citata Convenzione, il quale stabilisce che la nomenclatura tariffaria è stabilita secondo la legislazione della parte

---

<sup>63</sup> Si pensi che l'intera classificazione è composta da 21 sezioni e 99 capitoli. Ad ogni prodotto corrisponde un codice numerico di 8 cifre di cui le prime sei indicano le voci e sotto voci della nomenclatura del *Sistema Armonizzato*; la settima e l'ottava identificano le voci della *nomenclatura combinata*. Va inoltre precisato che, a queste, si aggiungono due ulteriori cifre che indicano le sotto voci *Taric* le quali determinano, per le merci in importazione, le aliquote dei dazi doganali, in funzione dell'origine delle merci e varie misure di politica commerciale. Si segnala che l'intera classificazione è consultabile nel sito internet: [www.agenziadogane.gov.it](http://www.agenziadogane.gov.it).

<sup>64</sup> Si precisa che l'*Organizzazione Mondiale delle Dogane* ha pubblicato una nuova versione del *Sistema Armonizzato* il 1° gennaio 2007. Questo nuovo strumento consente a tutte le amministrazioni doganali di sorvegliare il commercio delle merci, soprattutto, quelle che hanno un impatto ambientale. Per maggiori informazioni si rinvia al sito internet dell'*Organizzazione delle dogane* già citato.

contraente, per la riscossione dei diritti doganali all'importazione. La seconda è finalizzata alla raccolta di dati che servono all'elaborazione di statistiche relative al commercio di importazione e di esportazione; mentre la nomenclatura combinata non è altro che la sintesi delle precedenti. Quest'ultima infatti integra quella tariffaria e le statistiche giuridicamente prescritte dalla Parte contraente, ai fini della dichiarazione delle merci all'importazione<sup>65</sup>. Ci si propone ora di delineare la tariffa doganale comune (di seguito indicata come TDC) di cui la nomenclatura combinata è parte, esplicitando innanzitutto che, anch'essa costituisce una codificazione universalmente comprensibile delle merci a cui è affiancata una fiscalità. Si desume che, grazie a tale strumento, è possibile individuare con esatta simmetria un prodotto in campo internazionale al di là della terminologia usata che, in uno scenario mondiale, potrebbe, in taluni casi, generare fraintendimenti. La rilevanza della TDC però, non si esaurisce nella nomenclatura armonizzata che ne costituisce solo il primo aspetto, potendosi ricavare il secondo nella conoscenza del trattamento daziario da applicare. Sembra corretto dunque ravvisare una funzione di protezione economica della TDC la quale, come sappiamo, fa corrispondere ad una data merce l'afferente imposizione daziaria.

Onestamente va anche detto però che tale compito, se pur importante, è stato significativamente ridimensionato poiché un'ottica di liberalizzazione degli scambi commerciali mondiali, mal si concilia con interventi di protezione all'importazione. Si evidenzia invece in tutta la sua strategica importanza, soprattutto per gli operatori con l'estero, l'analisi statistica di cui la TDC è strumento indispensabile. Ogni scelta aziendale che voglia essere efficace poggia, infatti, su valutazioni economiche che non possono prescindere da quei dati di cui si accennava all'inizio del capitolo e che si configurano come il risultato di indagini statistiche realizzate attraverso la classificazione delle merci. Nonostante si pensi di aver chiarito l'utilità della TDC, a rigore, va anche riportato che la sua applicazione pratica *non gode di grande popolarità*<sup>66</sup>. Vediamo perché: si tratta pur sempre di una classifica che potrebbe essere interpretata come qualcosa di complicato, una formalità dalle motivazioni e dai vantaggi difficilmente comprensibili ma che richiede, allo stesso tempo, la massima precisione<sup>67</sup>.

Si auspica dunque una maggior presa di coscienza delle ripercussioni negative in caso di erronea

---

<sup>65</sup> Cfr. *Convenzione Internazionale sul Sistema Armonizzato di designazione e codificazione delle merci*, 14 giugno 1983, art. 1.

<sup>66</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 284.

<sup>67</sup> Si pensi che numerose controversie doganali sono basate su errori di classifica il più delle volte originati proprio da semplice imperizia piuttosto che da veri intenti fraudolenti. Ciò accade nei casi in cui la minima differenza, fa rientrare il prodotto in una voce anziché in un'altra. Si rileva inoltre che *la Tariffa Doganale comune* costituisce anche una *forma di pubblicità* per l'operatore in quanto rientrare in una voce specifica quale può essere, ad esempio, "*Asti spumante*" 22041091 e non in una più generica come "*Spumante*" 22041019, è sintomo di notorietà. È altrettanto vero però che una diversa classificazione può costituire *un escamotage* da parte dei produttori per ottenere un'imposizione daziaria più favorevole. Cfr., A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 283 ss.

classificazione, come anche degli aspetti positivi connessi ad una classificazione rispettosa della normativa.

Prima di entrare nel dettaglio delle disposizioni comunitarie in materia, si vuol riassumere brevemente i vantaggi derivanti da una idonea qualificazione delle merci, ritenendo che ciò possa sensibilizzare i soggetti delle transazioni commerciali relativamente all'importanza dello strumento oggetto di analisi. A tal proposito ci si riferirà naturalmente all'attendibilità dei valori statistici, idonei a costruire la curva di domanda e di offerta di determinati beni; una corretta classifica è inoltre fondamentale per la dichiarazione doganale che si tratterà in seguito, evita il sorgere di contestazioni che potrebbero portare a revisioni dell'accertamento; permette l'esatta applicazione daziaria e fa sì che si conosca la legislazione afferente ad un determinato prodotto. La fonte normativa della nomenclatura combinata e della tariffa doganale comune è costituita dall'*Allegato I* del Reg. CEE n. 2658/87, quindi, nell'eventualità di una contestazione, è ad esso che bisogna far riferimento<sup>68</sup>.

Si ritiene giusto rilevare comunque che, oggettivamente, la classificazione merceologica, oltre ad essere continuamente aggiornata, non è cosa semplice soprattutto per le varietà e molteplici combinazioni dei prodotti oggi esistenti.

Per facilitare la buona riuscita di tale compito è sicuramente utile conoscere le regole generali di interpretazione della nomenclatura combinata di seguito riportate.

Ai fini della classificazione delle merci, valgono le seguenti principali regole:

*1) Qualsiasi riferimento a un oggetto nel testo di una determinata voce comprende questo oggetto anche se incompleto o non finito, purché presenti, nello stato in cui si trova, le caratteristiche essenziali dell'oggetto completo o finito o da considerare come tale quando è presentato smontato o non montato.*

*2) Qualsiasi menzione a una materia, nel testo di una determinata voce, si riferisce a questa materia sia allo stato puro, sia mescolata o anche associata ad altre materie; così pure qualsiasi menzione di lavori di una determinata materia si riferisce ai lavori costituiti integralmente o parzialmente da questa materia. Qualora una merce sia ritenuta classificabile in due o più voci, la classificazione è effettuata secondo i seguenti principi:*

*a) la voce più specifica prevale sulle voci di portata più generale; tuttavia, quando due o più voci si riferiscono ciascuna a una parte soltanto delle materie che costituiscono un*

---

<sup>68</sup> *Allegato I* del Reg. n. 2658/1987 che istituisce la *Nomenclatura Combinata e la Tariffa doganale comune*, più volte modificato. Dal 1° gennaio 2003 è in vigore il Reg. (CE) n. 1832/2002 modif. dal Reg. (CE) n. 2176/2002, in *GUCE* n. L 331 del 7 dicembre 2002.

*prodotto misto o a un oggetto composito o a una parte solamente degli oggetti, nel caso di merci al minuto, queste voci sono da considerare, rispetto a questo prodotto od oggetto, come egualmente specifiche anche se una di esse, peraltro, ne dà una descrizione più precisa o completa.*

*b) i prodotti misti, i lavori composti da materie differenti o costituiti dall'assemblaggio di oggetti differenti e le merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, la cui classificazione non può essere effettuata in base alla regola precedente, sono classificati, quando è possibile operare questa determinazione, secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale.*

*c) ove le regole precedenti non permettano di effettuare la classificazione, la merce è classificata nella voce che, in ordine di numerazione, è posta per ultima tra quelle suscettibili di essere validamente prese in considerazione.*

*d) le merci che non possono essere classificate in applicazione delle suddette regole sono classificate nella voce relativa alle merci che con esse hanno maggiore analogia. Inoltre, gli astucci per apparecchi fotografici, per strumenti musicali, per armi, per strumenti di disegno, gli scrigni e i contenitori simili, appositamente costruiti per ricevere un oggetto determinato o un assortimento suscettibili di un uso prolungato e presentati con gli oggetti ai quali sono destinati, sono classificati con questi oggetti, quando essi sono del tipo normalmente messo in vendita con questi ultimi; questa regola, tuttavia, non riguarda i contenitori che infieriscono all'insieme il suo carattere essenziale; gli imballaggi che contengono merci sono da classificare con queste ultime quando sono del tipo normalmente utilizzato per questo genere di merci, salvo che non siano suscettibili di essere utilizzati validamente più volte<sup>69</sup>.*

Si è ritenuto giusto esplicitare le suddette regole di interpretazione della (NC) al fine di marcare ulteriormente l'importanza di una corretta codifica poiché suscettibile di influenzare, non soltanto l'applicazione dei dazi all'importazione, ma anche ogni decisione connessa all'attività di export/import.

---

<sup>69</sup> A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 289 ss.



## L'INFORMAZIONE TARIFFARIA VINCOLANTE

Poiché non di rado il sistema di classificazione delle merci presenta delle difficoltà, specialmente per alcuni prodotti appartenenti alle nuove tecnologie o prodotti derivati, come nel caso, ad esempio, di sostanze chimiche, l'operatore economico può ottenere dall'Autorità doganale, l'attribuzione del relativo codice ed evitare così che gli vengano comminate le sanzioni amministrative previste. Si desume quindi che lo scopo dell'Informazione Tariffaria Vincolante, di seguito denominata – ITV- è quello di superare le incertezze, di garantire l'esatta indicazione tariffaria e facilitare il compito degli operatori commerciali, nell'applicazione della complessa legislazione doganale. Si esporranno ora le modalità attraverso le quali il soggetto interessato può richiedere l'ITV, a tal proposito, si terranno in considerazione le disposizioni comunitarie del CDC afferenti all'argomento in esame. Va detto innanzitutto che si tratta di una particolare procedura da instaurarsi, su istanza di parte, presso un ufficio doganale al fine di ottenere un'informazione sull'applicazione della normativa stessa, purché si dimostri una reale esigenza commerciale. Con ciò si intende dire che la classificazione rispetto alla quale l'operatore nutre dei dubbi, deve riguardare naturalmente una merce non ancora esportata o importata; l'ITV potrà quindi essere utilizzata soltanto dopo il rilascio e non ha pertanto validità retroattiva<sup>70</sup>. La suddetta certificazione a norma dell'art. 5, par. 1 del DAC impegna le amministrazioni di tutti gli Stati membri della Comunità, laddove, ovviamente ne siano rispettate le condizioni previste agli artt. 6 e 7 del summenzionato regolamento le quali possono essere sintetizzate come segue:

– la richiesta di ITV va *formulata per iscritto e presentata all'autorità competente dello Stato membro o degli Stati membri in cui detta informazione deve essere utilizzata oppure all'autorità competente dello Stato membro in cui è stabilito il richiedente*<sup>71</sup>;

– l'oggetto riguarda la classificazione delle merci nella nomenclatura doganale, in particolare nella (NC) di cui al Reg. CEE n. 2658/87 e successive modifiche o in una delle nomenclature espresse dall'art. 20, parr. 3-b e 6-b del CDC;

– il richiedente è qualsiasi persona che presenti un'istanza all'Autorità doganale competente per ottenere il rilascio di un'informazione tariffaria vincolante, mentre il titolare è il soggetto a nome del quale viene rilasciata la certificazione in questione<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> Si precisa che l'Informazione Tariffaria Vincolante si presenta come da modello riportato nell'Allegato 1 al Reg. (CE) n. 2454/1993, cit., in cinque esemplari.

<sup>71</sup> Per l'Italia l'Autorità competente è: *Agenzia delle Dogane- Area Gestione Tributi e rapporto con gli utenti* con sede in Roma.

<sup>72</sup> Reg. (CE) n. 2454/1993, art. 5, parr. 2 e 3.

Si precisa inoltre che la domanda può riguardare un unico tipo di merce e deve contenere in particolare le seguenti informazioni: il nome e l'indirizzo del titolare o del richiedente (nel caso in cui questi non sia il titolare); la nomenclatura doganale nella quale deve essere effettuata la classificazione; la descrizione dettagliata della merce che ne permetta l'identificazione esatta; una eventuale fornitura *sotto forma di allegati di campioni, fotografie, schemi, cataloghi o altra documentazione* idonea a consentire all'autorità di procedere ad adeguata classificazione; disponibilità a presentare, se richiesta, una traduzione della documentazione acclusa, nella lingua o in una delle lingue dello stato membro interessato. L'ITV è valida sei anni a partire dalla data del suo rilascio che avviene a titolo gratuito e in esenzione da bollo, salvo l'eventuale addebito al richiedente delle spese sostenute dall'Amministrazione per analisi o perizie su campioni <sup>73</sup>. L'ufficio doganale che riceve la richiesta, dopo aver preso in carico la domanda, la trasmette con la relativa documentazione e/o con i campioni allegati all'area centrale gestioni e tributi competente al rilascio di cui trattasi, esprimendo un proprio parere e fornendo ogni informazione utile ai fini della classificazione della merce in causa. È oltretutto compito dell'ufficio che ha in carico la domanda, provvedere *subito* alla notifica della ormai accordata ITV al richiedente. La comunicazione in questione è effettuata su un formulario elaborato dalla Commissione CE che tutti gli Stati membri debbono utilizzare, di cui una copia va inoltrata alla suddetta Istituzione per via telematica. Ciò è perfettamente logico se consideriamo il fatto che le informazioni tariffarie vincolanti vengono inserite in una banca dati appositamente istituita presso la Commissione, la quale funge da centro di raccolta di tutti i dati rilasciati dai Paesi aderenti <sup>74</sup>. È previsto il limite di tre mesi entro i quali l'autorità competente è tenuta a rilasciare l'ITV che decorrono dal momento in cui essa avrà a disposizione tutti gli elementi necessari per potersi pronunciare. Qualora durante un'operazione doganale, venga presentata all'operatore la certificazione di cui si sta discutendo relativa alle merci da sdoganare, i servizi doganali possono procedere ad ogni forma di controllo e agli accertamenti analitici onde stabilire se la merce presentata corrisponda esattamente a quella descritta.

---

<sup>73</sup> Reg. (CEE) n. 2913/1992, cit., art. 11, par. 2.

<sup>74</sup> Si precisa che, ai sensi del Reg. (CE) n. 2454/1993, art. 8, par. 2, l'Autorità doganale di ogni Stato membro, competente a rilasciare l'ITV, può chiedere alla Commissione la trasmissione per via telematica, degli elementi che figurano nella copia di un formulario *ITV*, rilasciato da altro Stato comunitario, eccetto quelli considerati "riservati" tra i quali rientrano naturalmente i dati del riquadro n. 3 "*Titolare (nome e indirizzo)*" e nel riquadro 8 "*Denominazione commerciale e dati complementari*".

## STRUTTURA DELLA TARIFFA INTEGRATA DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Un'analisi sulla classificazione doganale delle merci non può certo esimersi dal trattare anche la Tariffa Integrata delle Comunità Europee <sup>75</sup>. Il motivo di tale scelta sta nel fatto che la tariffa in questione è basata proprio sulla nomenclatura combinata di cui si è ampiamente discusso nei precedenti paragrafi. Per ciò che attiene gli obiettivi, va segnalato che la TARIC ha la funzione di raccogliere, scambiare e pubblicare in maniera ottimale le informazioni sulle statistiche del commercio estero della Comunità. Non a caso, come scopo si prefigge di rendere note tutte le disposizioni dei regolamenti comunitari che si applicano quando un prodotto viene importato/esportato dal territorio doganale definito dall'art. 3 del CDC Essa è pubblicata annualmente dall'*ufficio pubblicazioni ufficiali delle CE*; le variazioni della legislazione comunitaria vengono comunque registrate in una banca dati continuamente aggiornata e trasmesse a tutti gli Stati membri per via telematica <sup>76</sup>. Poiché la TARIC non ha valore legale, nell'eventualità di una contestazione, occorre riferirsi ai singoli regolamenti e disposizioni normative che ne costituiscono, al contrario, il fondamento giuridicamente rilevante <sup>77</sup>. Al fine di delinearne la struttura, si ribadisce brevemente che essa si basa sulla nomenclatura combinata il cui codice è di otto cifre e riprende integralmente il sistema armonizzato che ne conta invece quattro. La sua codifica è composta quindi da dieci caratteri, individua anche la tipologia daziaria applicata e può essere integrata con ulteriori quattro cifre che costituiscono il *codice addizionale* <sup>78</sup>. Relativamente all'applicazione della TARIC si precisa che, per le importazioni, vi si ricorre sempre; mentre per le operazioni di esportazione e per gli scambi intracomunitari, può essere utilizzato il codice di otto cifre che compone la nomenclatura combinata.

## ORIGINE DELLA MERCE

L'individuazione dell'origine della merce è indispensabile ai fini dell'individuazione delle formalità relative alle attività di import-export.

Il certificato di origine è "uno speciale documento rilasciato dalla Camera di commercio, su

---

<sup>75</sup> D'ora in avanti denominata *TARIC*.

<sup>76</sup> Si rileva che la *TARIC* è consultabile sia sul sito internet della Commissione europea ([http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/dds/it/home.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/dds/it/home.htm)) che su quello dell'Agenzia delle dogane.

<sup>77</sup> Si richiama il Reg. CEE n. 2658/87 e succ. modif., cit.

<sup>78</sup> Il codice addizionale serve per codificare, ad esempio, dazi antidumping, elementi agricoli, sostanze farmaceutiche, contingenti tariffari preferenziali, prodotti rientranti nella *CITIES* (Convenzione di Washington su flora e fauna protetta). Cfr. A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, cit., p. 305.

modulo comunitario, che accompagna la merce e certifica ufficialmente il paese di origine dei prodotti. L'individuazione del paese di origine della merce risulta di facile individuazione qualora nella produzione della stessa sia intervenuto un solo paese. Nel caso in cui nella produzione siano intervenuti due o più paesi allora, è necessario individuare un criterio discriminatorio.

L'art. 60 comma 2 del codice doganale dell'Unione [Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione; il regolamento riprende il contenuto del Regolamento (CEE) n. 2913/92 che aveva istituito il codice doganale comunitario], è il "criterio dell'ultima lavorazione o trasformazione sostanziale" ed è applicabile a quelle merci alla cui produzione abbiano contribuito due o più paesi. In particolare, l'art. 60 comma 2, precisa che: "Le merci alla cui produzione contribuiscono due o più paesi o territori sono considerate originarie del paese o territorio in cui hanno subito l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale ed economicamente giustificata, effettuata presso un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione".

Pertanto, nel caso in cui alla produzione della merce abbiano contribuito due o più Paesi, la merce si considera originaria del Paese dove è avvenuta l'ultima trasformazione/lavorazione sostanziale in presenza di tre condizioni cumulative:

1. lavorazione/trasformazione sostanziale
2. economicamente giustificata, effettuata presso un'impresa attrezzata a tale scopo
3. che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo o abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

Con riguardo al primo requisito, la Corte di Giustizia Europea ha precisato che la sostanzialità della trasformazione debba prevalere sul fatto che la stessa rappresenti l'ultima operazione effettuata sul prodotto. In particolare la Corte ha affermato che l'ultima trasformazione o operazione si configura "solo qualora il prodotto che ne risulta abbia composizione e proprietà specifiche che non possedeva prima di essere sottoposto a tale trasformazione o lavorazione". In altre parole la condizione è che la lavorazione sia *sostanziale*, nel senso che i prodotti impiegati nella produzione perdono la loro identità merceologica dando vita ad un nuovo prodotto; la trasformazione deve essere tale da far mutare alla merce la forma, o la destinazione o la possibilità di utilizzazione.

La lavorazione sostanziale deve poi concludersi con la fabbricazione di un prodotto nuovo o deve

aver rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione.

In termini generali, il cambiamento del codice tariffario è di per sé un'evidenza dell'ottenimento di un prodotto nuovo (c.d. salto di codice SA).

Ogni prodotto distribuito a livello internazionale è classificato in una nomenclatura tariffaria che si basa sul Sistema Armonizzato di designazione e classificazione delle merci (SA). Ogni bene, all'interno del Sistema Armonizzato, è identificato da sei cifre:

- le prime due (capitolo) indicano la categoria generale di appartenenza del prodotto
- le seconde due (voci) identificano il prodotto con maggior precisione e così via fino alla sesta cifra (sotto voci).

In linea generale, quindi, il salto del codice (quando cambiano le prime quattro cifre) esprime la circostanza per cui una materia prima generata nel paese A, trasformata nel paese B con mutamento della classificazione tariffaria, acquisisce l'origine di B.

Pertanto, in virtù di questo criterio una merce lavorata o trasformata in più paesi è da considerarsi originaria di quel Paese in cui ha subito una trasformazione oggettiva che ha determinato il c.d. salto del codice S.A.

Nell'ipotesi in cui non si riesca a determinare l'origine sulla base del criterio da ultimo enunciato opera, in alternativa (a volte è anche in aggiunta), il criterio del valore aggiunto (o regola percentuale ad valorem, introdotta dalla convenzione di Kyoto).

Secondo questo criterio un prodotto consegue l'origine di un Paese se le operazioni effettuate in tale Paese hanno generato un incremento del suo valore economico superiore a una certa percentuale, stabilita precedentemente, calcolata sul valore del bene prima di essere sottoposto a trasformazione.

La Convenzione prevede in alternativa la possibilità di utilizzare la regola percentuale per stabilire un limite alle componenti non originarie del prodotto superato il quale non potrà essere conferita l'origine dello Stato dove si è perfezionata l'ultima lavorazione.

Per alcuni prodotti l'Unione Europea ha definito in modo preciso che cosa si intende per lavorazioni sostanziale. La disciplina doganale individua, pertanto, le attività di lavorazione che non sono sufficienti a conferire il carattere originario. In particolare, rientrano in questa categoria:

- a) le manipolazioni destinate ad assicurare la conservazione dei prodotti tali e quali durante il trasporto e il magazzino (ventilazione, spanditura, essiccazione, rimozioni di parti avariate ecc.);
- b) semplici operazioni di spolveratura, vagliatura, cernita, classificazione, assortimento, lavorazione, riduzione in pezzi;
- c) cambiamenti d'imballaggi, le divisioni e riunioni di partite, la semplice insaccatura e ogni altra

operazione di condizionamento;

d) l'apposizione sui prodotti e sul loro imballaggio di marchi, etichette o altri segni distintivi di condizionamento; la riunione di parti di prodotti per costituire un prodotto completo <sup>79</sup>.

## PROCEDURE

Il certificato di origine viene rilasciato dalla Camera di Commercio nella cui circoscrizione opera la sede legale.

Per ottenere il certificato di origine, l'imprenditore deve dimostrare l'origine della merce. Se l'esportatore risulta essere anche produttore, la verifica avviene d'ufficio.

La richiesta del certificato può essere effettuata anche da una casa di spedizione, purchè in possesso di una delega, rilasciata su carta intestata dalla ditta esportatrice.

## PROVE DOCUMENTALI DI ORIGINE – CERTIFICAZIONE DI CARATTERE PREFERENZIALE

### *Premessa*

L'origine della merce, ed il relativo accertamento, costituisce il punto di partenza per stabilire se una merce può o meno usufruire del trattamento preferenziale. Proprio per l'importanza del poter usufruire di agevolazioni all'atto dell'importazione, in termini di minore imposizione daziaria, la Comunità Europea, ha adottato tre specifiche direttrici distinguendo tra paesi:

- con i quali sono stipulati accordi di associazione o di unione doganale, spesso preludio all'adesione come paese membro;
- in cui la particolare struttura interna impedisce una completa politica di mercato determinando la conclusione di accordi di partenariato (paesi in via di transizione);
- in via di sviluppo beneficiari di atti unilaterali di preferenze generalizzate;
- con i quali vengono sottoscritti accordi di libero scambio;
- con i quali non sussistono particolari vincoli se non quelli derivanti dall'adesione al Gatt ed alla successiva Wto;
- posti al di fuori di ogni vincolo convenzionale.

---

<sup>79</sup> Art. 8, comma 3 del Reg. n. 2454/1993.

Come già visto, in precedenza, seppur non in maniera dettagliata diversi sono i criteri seguiti per l'accertamento dell'origine della merce. In particolare, i criteri richiamati sono:

- la classificazione tariffaria dei materiali utilizzati per la fabbricazione del nuovo bene;
- i cicli produttivi;
- gli eventuali dazi assolti;
- le percorrenze seguite nei trasporti;
- i rapporti di valore tra i materiali impiegati e/o incorporati ed il prodotto finale.

Come noto, la Comunità Europea, applica, seppur sempre più limitatamente in ragione del processo in atto di liberalizzazione mondiale degli scambi, una politica di divieti economici che vede nell'utilizzo dei contingentamenti e di altre restrizioni lo strumento di controllo e di tutela del mercato comunitario contro possibili turbamenti nell'equilibrio e economico.

Data l'importanza, la violazione o l'errata certificazione dell'origine della merce è punita penalmente e, in alcuni casi, può costituire aggravante del reato di contrabbando.

Proprio per i criteri seguiti dalla Comunità europea, questa ha predisposto, accanto al certificato di origine rilasciato dalla Camera di Commercio competente, tutta una serie di prove documentarie di origine utilizzati per le certificazioni di carattere preferenziale. Tali documenti sono:

- l'Eur 1
- l'EUR-MED
- il Form A,
- l'Atr (per la sola Turchia).

#### CERTIFICATO EUR 1

Il protocollo 4, unito all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo tra CE ed i Paesi EFTA ad esclusione della Svizzera che non ha ratificato tale accordo e per la quale vige la specifica convenzione, contiene le norme sull'origine.

L'Associazione europea di libero scambio (EFTA o Aele) fu costituita nel 1960 dalla Gran Bretagna e da altri Paesi Dell'Europa occidentale che non avevano aderito alle Comunità Europee (Austria, Norvegia, Portogallo, Svezia, Svizzera, Islanda e Finlandia).

Al fine di mantenere il regime preferenziale già esistente tra i Paesi che nel corso degli anni aderirono all'Unione Europea e gli altri Paesi Efta non aderenti, la Comunità stipulò, con ciascuno di essi, accordi che costituiscono altrettante zone di libero scambio (seppur con limiti merceologici). Il 1° gennaio 1994 ha rappresentato una nuova fase grazie alla costituzione dello Spazio Economico Europeo tra l'Unione Europea e i Paesi già facenti parte dell'Efta, esclusa la Svizzera che non lo ha ratificato<sup>80</sup>. Attualmente i Paesi membri del SEE sono la Norvegia, l'Islanda e il Liechtenstein.

L'Accordo comporta l'adozione, da parte di suddetti Stati, di parte della legislazione comunitaria, ma non comporta l'abolizione delle formalità doganali, fino al momento in cui questi non aderiranno all'UE.

Per certificare l'origine preferenziale delle merci destinate nei paesi con i quali l'Unione Europea ha stipulato accordi preferenziali che prevedono delle agevolazioni tariffarie (Spazio Economico Europeo, paesi Europa Orientale, paesi Baltici, Israele), vengono utilizzati i certificati di circolazione - EUR 1. Tali certificati sono rilasciati su domanda scritta dell'esportatore dalle autorità doganali dello stato di esportazione al momento dell'esportazione.

In base a recenti accordi il certificato EUR 1 può essere sostituito da una "dichiarazione su fattura":

– per spedizioni consistenti anche in più colli contenenti prodotti originari il cui valore totale non superi 6.000 ECU (Spazio Economico Europeo, Israele e i PECO) oppure 3.000 ECU (Ex Jugoslavia, paesi in via di sviluppo);

– per spedizioni di valore superiore la procedura è riservata agli "esportatori autorizzati". Le autorità doganali del paese di esportazione possono autorizzare qualsiasi operatore, che effettui frequenti esportazioni di prodotti originari e che offra soddisfacenti garanzie per l'accertamento del carattere originario dei prodotti, a compilare le dichiarazioni su fattura in sostituzione dell'EUR 1, a prescindere dal valore dei prodotti. Le autorità doganali attribuiscono un numero di autorizzazione doganale che deve essere sempre riportato nella dichiarazione.

La dichiarazione su fattura, il cui testo viene qui di seguito riportato, deve essere compilata e

---

<sup>80</sup> La Svizzera ha stipulato un accordo di libero scambio con l'UE nell'ambito degli accordi con i Paesi dell'Europa Centro Orientale.



firmata dall'esportatore sulla fattura o su altro documento commerciale nel quale i prodotti in questione siano descritti in modo sufficientemente dettagliato: "L'esportatore delle merci contemplate nel presente documento (autorizzazione doganale n. ...) dichiara che, salvo indicazione contraria, le merci sono di origine preferenziale ...".

Le regole che definiscono l'"origine preferenziale" di un prodotto sono fissate da ogni singolo accordo.

L'abbattimento daziario è stato realizzato per tappe successive.

### *Considerazioni conclusive sull'origine della merce*

Per quanto riguarda la determinazione dell'origine ai fini dell'applicazione delle norme di carattere economico, le dogane richiedono il certificato di origine solo per poche merci. Nella maggior parte dei casi l'origine è accertata in base ai marchi di fabbrica, alla documentazione commerciale esibita, ecc.

Ai fini invece della concessione di un dazio preferenziale, che può essere la totale o parziale esenzione daziaria, a fronte degli accordi pattuiti dalla Cee con alcuni Paesi terzi, l'origine è attestata dai particolari certificati di circolazione rilasciati in base alle regole stabilite dai medesimi accordi o dalle specifiche disposizioni comunitarie.

Sulla determinazione del valore imponibile, la disciplina vigente considera come valore da dichiarare in dogana, ai fini dell'applicazione dei tributi, il valore di transizione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare, quindi, in definitiva, il prezzo di fattura.

I tributi che gravano sulla merce importata sono liquidati nella dichiarazione doganale e sono riscossi dalla dogana attraverso le diverse modalità stabilite (pagamento periodico o differito).

Quindi, per quanto riguarda l'aspetto trattato dalla presente guida relativo ad un eventuale contenzioso doganale, è necessario prestare particolare attenzione alla definizione di origine della merce, tenendo in considerazione:

- il concetto di origine non preferenziale,
- il concetto di origine preferenziale.

Il problema relativo all'origine della merce assume la natura di contenzioso doganale laddove un'impresa, che abbia importato materie prime dall'estero e che deve vendere il prodotto in Paesi

con i quali l'UE ha stretto degli accordi preferenziali, si trovi a dichiarare l'origine preferenziale senza una preventiva analisi sul prodotto per riscontrare se questo soddisfi o meno i criteri previsti negli accordi. Su questo tema l'attenzione sta emergendo in modo crescente e conviene fugare ogni dubbio ed evitare confusioni.

Cosa può dunque determinare una dichiarazione non veritiera?

Può accadere che la dogana del Paese importatore coinvolga la dogana che ha emesso il certificato di circolazione.

Il mancato rispetto della normativa può comportare un sistema sanzionatorio, evidenziando anche un problema di carattere penale, come il falso in atto pubblico. Il cliente a cui viene fatta una dichiarazione di origine preferenziale, può, infatti, qualora venga accertata l'indebita dichiarazione, richiedere il risarcimento del danno a seguito della non conformità del prodotto.

Stesso genere di problema può verificarsi anche nel momento dell'import. Se un'impresa importa un prodotto dalla Svizzera e l'operatore doganale svizzero dichiara l'origine preferenziale, la dogana del Paese ricevente può chiedere, a distanza di tre anni, una verifica. Se a seguito di tale verifica l'operatore svizzero non è in grado di dichiarare l'origine preferenziale si rientra nella situazione prospettata dall'art. 303 del TULD, afferente la mancata dichiarazione o dichiarazione difforme o non veritiera, quindi ricalcolo dei dazi e di conseguenza applicazione delle sanzioni oltre al recupero del dazio evaso.

## IL VALORE IN DOGANA E LA BASE IMPONIBILE PER I DAZI

Particolare rilievo riveste, ai fini dell'accertamento del tributo e dell'applicazione delle norme di carattere economico, oltre alla determinazione dell'origine, la determinazione del valore delle merci dichiarate all'importazione.

La regola generale prevista dall'art. 29 del Codice Doganale relativamente al valore in dogana delle merci importate stabilisce, ai fini del calcolo dei dazi, che il valore in dogana corrisponde al valore di transizione, vale a dire il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci. Ferma restando quanto appena indicato, lo stesso articolo prevede nei paragrafi successivi una serie di criteri di valutazione. Un punto centrale è che la determinazione del prezzo deve avvenire secondo la regola della libera contrattazione in condizione di libera concorrenza. Infatti, qualora l'autorità doganale accerti e, pertanto provi, la non veridicità del valore in fattura questa può contestare tale importo e, pertanto, attribuire ai fini del calcolo dei dazi, il valore adeguato.

Ai fini del calcolo della base imponibile assumono importanza i termini di resa adottati dalle parti e indicati in fattura. Questi, infatti, rappresentano elementi di costo in quanto servizi connessi con la compravendita internazionale.

La normativa doganale elenca gli elementi che entrano o meno a far parte della base imponibile. In particolare, l'articolo 32 e 33 del Codice doganale (artt. 71 e 72, CDU) stabiliscono quanto segue:

*Articolo 32 del CDC*

Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 29 si aggiungono al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate:

a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:

- i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto;
- ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;
- iii) costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali;

b) il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare:

- i) materie, componenti, parti ed elementi simili incorporati nelle merci importate,
- ii) utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate,
- iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate,
- iv) lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate;

c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;

d) il valore di ogni parte del prodotto di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzazione delle merci importate spettante direttamente o indirettamente al venditore;

e) i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e ii) le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo d'introduzione delle

merci nel territorio doganale della Comunità (...)

### *Articolo 33*

Sempre che essi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana non comprende i seguenti elementi:

a) le spese di trasporto delle merci dopo il loro arrivo nel luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità;

b) le spese relative a lavori di costruzione, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione, sulle merci importate, ad esempio impianti, macchinari o materiale industriale;

c) gli interessi conseguenti ad un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate, indipendentemente dalla circostanza che il finanziamento sia garantito dal venditore o da un'altra persona, sempre che l'accordo di finanziamento considerato sia stato fatto per iscritto e, su richiesta, il compratore possa dimostrare che:

– le merci sono realmente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare, e

– il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello al momento comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento;

d) le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate;

e) le commissioni d'acquisto;

f) i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.

La dichiarazione del valore in dogana deve essere fatta sotto la responsabilità dell'operatore (soggetto passivo) su apposito modello D.V.1. allegato alla matrice della bolletta di importazione.

La dogana, in conclusione, provvede ad accertare e a riscuotere, in conformità a quanto previsto dalla tariffa nazionale d'uso, imposte doganali in senso stretto e altri tributi, previsti da specifiche norme.

Le imposte doganali in senso stretto sono i dazi, i prelievi, ecc.; mentre negli altri diritti doganali rientrano l'Iva all'importazione, nonché altri tributi speciali (tasse portuali, diritti per visita sanitaria, contributi stazioni sperimentali).

## LIQUIDAZIONE

La liquidazione è il procedimento di calcolo dei diritti doganali dovuti in seguito all'operazione richiesta dal dichiarante.

L'importo viene determinato nel modo seguente:

- Viene individuata la base imponibile sulla base del valore della merce ai sensi del codice doganale comunitario;
- Vengono applicati i dazi a ciascuna merce in funzione di origine e qualità (Nomenclatura combinata);
- Viene definito l'importo del dazio dovuto;
- Se la merce viene dichiarata in dogana per l'immissione in consumo la base imponibile per l'IVA è data dalla base imponibile determinata ai fini del dazio a cui è sommato l'importo del dazio e le spese di trasporto fino a destinazione;
- Su quest'ultimo importo è calcolata l'IVA ad aliquota vigente;
- I diritti dovuti alla dogana saranno determinati dalla somma del dazio e dell'IVA.

L'importo dei diritti dovuti alla Dogana si troverà nella casella 47 del D.A.U. e verrà riscosso nel modo specificato nel paragrafo seguente.

La liquidazione del tributo è una fase sub procedimentale dell'accertamento e una volta determinata l'obbligazione doganale nell'*an* e nel *quantum* sorge in capo al dichiarante l'obbligo di corrispondere il tributo liquidato, salva la facoltà di opporsi nelle forme di legge. Il dichiarante potrà impugnare la liquidazione sulla base di quanto previsto dagli artt. 65 e seguenti del T.U.L.D. salva la possibilità di chiedere la revisione dell'accertamento.

Se il dichiarante, in caso di contestazione, non intende corrispondere l'importo liquidato e non presta le garanzie richieste la Dogana non potrà procedere allo svincolo delle merci.

## RISCOSSIONE

L'ultima fase sub procedimentale dell'accertamento è la riscossione.

Non tutte le operazioni doganali prevedono la liquidazione e la riscossione dei tributi pertanto, quest'ultima, come la liquidazione, costituisce una fase eventuale. Si pensi a titolo meramente esemplificativo a tutte le operazioni di esportazione o alle operazioni in perfezionamento passivo.

La riscossione consiste in un atto di pagamento che può essere contestuale all'operazione e avvenire in contanti o essere successivo all'operazione (pagamento periodico o differito, pagamento periodico differito ex art. 80 T.U.L.D.).

Il Codice Doganale Comunitario tratta della riscossione dei tributi negli artt. da 222 a 232.

La norma nazionale di riferimento è l'art. 3 del D.Lgs. 374/90.

E' opportuno sottolineare che sotto il profilo contenzioso la fase della riscossione non pone particolari problemi (salvo in caso di mancato pagamento) in quanto una volta arrivati alla riscossione le due fasi precedenti dell'accertamento e liquidazione sono ormai consumate. Infatti, è nelle fasi dell'accertamento e conseguente liquidazione che possono nascere discordanze tra quanto dichiarato dall'operatore e l'amministrazione finanziaria.

La fase della riscossione si conclude con il pagamento dei diritti da parte dell'operatore/debitore d'imposta.

Sono poi previste delle facilitazioni e dilazioni di pagamento al verificarsi di determinate condizioni; stiamo parlando del pagamento periodico, pagamento differito e pagamento periodico differito (in merito vedi anche la Circolare Ministeriale 19 dicembre 2000, n. 233).

## LA CONTROVERSIA DOGANALE

### IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO PER LA RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE DOGANALI: LE CONTESTAZIONI IN CORSO DI ACCERTAMENTO

Il dichiarante, nel corso dell'accertamento, può contestare immediatamente i rilievi mossi dalla Dogana a quanto da lui dichiarato.

Tale possibilità è prevista e disciplinata dall'art. 65 del Testo Unico delle Leggi Doganali, norma che disciplina il procedimento amministrativo conosciuto come "controversia doganale".

La "controversia doganale" concede una doppia alternativa all'operatore che non intenda accettare l'esito dell'accertamento; tale soggetto, infatti, potrà impugnare immediatamente, mediante l'instaurazione della controversia doganale, gli esiti dell'accertamento oppure potrà impugnare successivamente l'esito dell'accertamento divenuto definitivo.

Pertanto, nell'ipotesi in cui la Dogana rilevi difformità tra la dichiarazione dall'operatore e le merci o i documenti effettivamente presentati, il dichiarante che non intenda accettare gli esiti di tale accertamento potrà instaurare la controversia doganale nel corso dell'accertamento stesso.

Il proprietario della merce può a questo punto richiedere la visita delle merci prima che vengano

lasciate a sua disposizione; qualora tale visita non sia richiesta o non ne sia accettato il risultato il dichiarante può chiedere l'intervento di due periti (uno nominato da lui e uno dalla Dogana) il cui parere, anche se concorde, non è vincolante.

Successivamente, il capo della Dogana decide sulla contestazione sollevata con provvedimento motivato e la decisione può essere conforme a quanto richiesto dall'interessato o confermare la tesi degli Uffici doganali. Il provvedimento ha carattere di accertamento definitivo e deve essere immediatamente notificato all'interessato.

Se il proprietario della merce non intende accettare la decisione, entro dieci giorni dalla notifica della decisione stessa, deve chiedere che si proceda alla redazione di un verbale di controversia. Il verbale è redatto in duplice copia e sottoscritto da entrambe le parti. Se l'operatore non richiede il deferimento della contestazione all'esame dei periti, il verbale deve essere redatto immediatamente.

L'art. 66 T.U.L.D. disciplina poi l'ipotesi in cui l'operatore scelga di non accettare la decisione del Capo della Dogana. Egli, entro trenta giorni dalla data di sottoscrizione (o di notifica) del verbale, deve chiedere al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Dogane di provvedere alla risoluzione della controversia. A tal fine deve presentare apposita istanza alla competente dogana producendo i documenti ed allegando i mezzi di prova. La dogana competente è quella che ha effettuato l'accertamento, pertanto l'istanza deve essere presentata all'ufficio periferico di fronte al quale è sorta la contestazione come peraltro si evince dalla lettura del comma 2 dell'art. 66 T.U.L.D.

In caso di controversia doganale sollevata nel corso dell'accertamento può essere autorizzato, dopo la redazione del verbale, il rilascio della merce (art. 65 ultimo comma, TULD). Il rilascio della merce è subordinato al versamento dei diritti dovuti sulla base della dichiarazione e alla prestazione di idonea cauzione commisurata sui maggiori diritti dovuti sulla base dei rilievi effettuati dalla dogana (art. 248 DAC).

La mancata presentazione dell'istanza nel termine perentorio sopra descritto comporta che l'accertamento diventi definitivo con la liquidazione dei diritti accertati dalla Dogana; si rientra in sostanza nella stessa ipotesi di un accertamento non impugnato dall'operatore con l'instaurazione della controversia doganale. Avverso l'accertamento divenuto definitivo è possibile presentare ricorso di fronte la competente Commissione Tributaria tramite la procedura ex artt. 66 e seguenti T.U.L.D.

Dal 16 maggio 2007 i Direttori Regionali dell'Agenzia delle Dogane provvedono alla risoluzione delle controversie doganali senza sentire il collegio dei periti e le loro decisioni assumono carattere definitivo. E' stato abilito in sostanza il secondo grado di giudizio davanti al Ministero dell'Economia

e delle Finanze.

Riteniamo opportuno sottolineare alcuni aspetti critici dell'istituto della controversia doganale che non sempre la rendono lo strumento più adatto da esperire da parte dell'operatore.

*In primis*, va sottolineato che i termini a carico del contribuente in tutta la fase procedimentale sono perentori al contrario di quelli a carico dell'amministrazione che sono meramente ordinatori.

Inoltre, la controversia doganale non sospende i termini per la contabilizzazione e per il recupero dei dazi dovuti, anche se è sempre esperibile dal contribuente il ricorso per sospendere l'esecuzione della decisione contestata ex art. 244 del Codice Doganale Comunitario (Reg. 2913/92).

La maggiore utilità nell'esperire la controversia doganale riguarda questioni tecniche o fattuali (questioni di classificazione tariffaria) o questioni specifiche (trattamento degli imballaggi); per quanto riguarda, invece, le questioni giuridiche è preferibile rivolgersi direttamente alla Commissione Tributaria in quanto difficilmente la Dogana interpreterà la norma in maniera contrastante all'interpretazione già effettuata dai suoi funzionari.

L'art. 61, comma 2, T.U.L.D. prevede che, dopo la redazione del verbale di insorta controversia doganale e anche in pendenza del termine per la decisione, la merce può essere svincolata dietro rilascio di idonea cauzione corrispondente ai maggiori diritti dovuti.

La decisione del Direttore Regionale dell'Agenzia deve essere emessa nel termine di quattro mesi dalla presentazione dell'istanza da parte dell'operatore e deve essergli notificata immediatamente a cura della Dogana competente (art. 68 T.U.L.D.).

La decisione del Direttore Regionale è un atto definitivo non suscettibile di ulteriore ricorso gerarchico poiché le Direzioni Regionali hanno assunto il rango di strutture apicali dell'Agenzia; non è pertanto più possibile ricorrere in via gerarchica al Ministro delle Finanze (v. anche circolare 41/D del 17 giugno 2002 dell'Agenzia delle Dogane).

Il provvedimento del Direttore Regionale potrà essere impugnato solo in via giurisdizionale presso la Commissione Tributaria competente per territorio nel termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica della decisione stessa; in assenza di impugnazione nel termine citato la decisione del Direttore Regionale diverrà definitiva, rendendo definitivo il relativo accertamento doganale.

Oggetto dell'impugnazione di fronte alla Commissione tributaria è l'accertamento stesso (cioè l'annotazione in rettifica della bolletta doganale) e non la decisione del Direttore regionale.

Dalla data in cui l'accertamento diventa definitivo, inoltre, decorrono i termini per la revisione che potrà avere ad oggetto elementi dell'accertamento non investiti dalla rettifica e dal reclamo al Direttore regionale.

In sostanza l'operatore che abbia subito una rettifica della bolletta doganale a seguito di revisione



in corso di accertamento ex artt. 8 e 9 D.Lgs. 374/90 può scegliere se instaurare la controversia doganale che deve essere espletata necessariamente nel corso della formazione dell'accertamento o se accettare la rettifica operata dalla Dogana e ricorrere, entro sessanta giorni dall'apposizione sulla bolletta doganale dell'annotazione prevista dall'art. 9 D.Lgs. 374/90, di fronte alla Commissione Tributaria competente per territorio.

In tal caso è possibile chiedere immediatamente la sospensione del pagamento ex art. 244 CDC e successivamente la sospensione giurisdizionale presso la Commissione Tributaria adita (art. 47 D.Lgs 546/92).

## REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO

La "revisione dell'accertamento" è un procedimento amministrativo volto al controllo delle operazioni doganali già concluse per le quali la merce è già stata svincolata e consegnata all'operatore o sia già uscita dal territorio doganale. Si tratta di un procedimento che rappresenta il naturale completamento del circuito doganale di controllo e che consente all'amministrazione di effettuare controlli a posteriori rettificando eventualmente la bolletta doganale nei modi e nei termini normativamente previsti.

La revisione dell'accertamento è disciplinata dagli artt. 78 e ss. del CDC (art. 48 CDU) e dall'art. 11 del D.Lgs. 374/90.

Sebbene nella nuova formulazione della normativa comunitaria non sia esplicitamente menzionata la revisione dell'accertamento su istanza di parte, tale possibilità è comunque mantenuta ai sensi dell'art. 11, commi 1 e 5 del D.Lgs. 374/90.

La revisione dell'accertamento è un procedimento che si svolge in contraddittorio tra le parti e si conclude con la rettifica della bolletta doganale oggetto di revisione o con la conferma dell'accertamento precedente.

La revisione dell'accertamento può essere eseguito entro tre anni dalla data in cui l'accertamento diviene definitivo.

Generalmente la verifica è meramente documentale (tranne nei casi in cui si possa procedere ad una visita fisica) in quanto difficilmente, dopo tre anni dalla data di un'operazione doganale, le merci saranno ancora nella disponibilità dell'operatore o si siano conservate tal quali da permettere una loro verifica.

Oggetto della verifica saranno sia i documenti e i dati registrati nelle scritture commerciali e amministrative, relativi alle operazioni da controllare, sia i documenti e i dati relativi alle successive

operazioni commerciali concernenti le merci oggetto di verifica.

## LA REVISIONE SU ISTANZA DI PARTE

Qualora un'azienda si renda conto di aver presentato una dichiarazione doganale inesatta può presentare, entro tre anni dalla data in cui l'accertamento è diventato definitivo a pena di decadenza, un'istanza di revisione dell'accertamento.

Tale istanza di rettifica può essere presentata direttamente dall'azienda senza necessità di professionisti abilitati e non deve avere alcuna forma particolare né essere soggetta a particolari tecniche redazionali. E' opportuno tuttavia precisare gli elementi posti alla base dell'accertamento per i quali viene chiesta la revisione e indicare le fonti di prova che si offrono in comunicazione all'autorità doganale.

In questo caso, quindi, i controlli a posteriori saranno effettuati dalla dogana a seguito di espressa richiesta da parte dell'interessato.

Diverse sono le ragioni per le quali il privato possa essere indotto ad attivare la procedura, in particolare:

- istanza di parte al fine di ottenere la riliquidazione dei diritti già accertati ma in senso più favorevole.

Questa ipotesi si verifica quando l'operatore sia reso conto di aver commesso degli errori che hanno determinato una liquidazione dei diritti da pagare più alta di quella che sarebbe stata senza quegli errori. In tal caso si potrà chiedere il rimborso dell'importo pagato in eccesso;

- istanza di parte finalizzata alla non applicazione delle sanzioni.

Nell'ipotesi in cui l'operatore si renda conto di aver commesso degli errori che hanno determinato una liquidazione dei diritti da pagare più bassa, egli potrà chiedere la revisione dell'accertamento al fine di evitare che vengano comminate delle sanzioni (art. 20, comma 4, L. 449/97). Tale beneficio è concesso a condizione che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati non abbiano avuto formale conoscenza (art. 13, D.Lgs. 472/97).

- istanza di parte per finalità extratributarie.

E' questa l'ipotesi in cui una erronea indicazione della classificazione doganale del

prodotto è irrilevante ai fini tributari poiché non incide sulla base imponibile o sull'aliquota daziaria. In tal caso l'interesse ad una corretta classificazione può rilevare nella successiva fase di commercializzazione e si ammette la revisione dell'accertamento poiché non è ammessa la correzione dei dati sulla bolletta doganale.

Pertanto, la revisione su istanza di parte rappresenta un'opportunità da non sottovalutare in quanto determina in ogni caso conseguenze favorevoli all'Azienda o comunque meno sfavorevoli rispetto ad una istanza d'ufficio.

Ai sensi dell'art 11, comma 6, L. 374/90 l'istanza si intende respinta se l'Ufficio entro 90 giorni dalla presentazione della domanda non notifica l'avviso di rettifica (silenzio-rifiuto).

L'istanza può anche essere dichiarata inammissibile o improcedibile, ad esempio quando sia depositata dopo la scadenza del termine di decadenza o sia proposta da un soggetto non legittimato o perché riguardi una questione che ha già formato oggetto di controversia doganale decisa dal direttore regionale.

Il rigetto dell'istanza di revisione, tacito o espresso, può essere impugnato, entro il termine perentorio di 60 giorni a pena di inammissibilità, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale competente per territorio.

In seguito alle novità apportate dal DL 16/2012 (convertito, con modificazione, dalla legge 44/2012) non si può più ricorrere alla controversia doganale.

## LA REVISIONE D'UFFICIO

L'amministrazione doganale può provvedere d'ufficio alla revisione dell'accertamento nei seguenti casi:

- revisione a sondaggio: tutte le dogane hanno la facoltà di effettuare dei controlli casuali su una quantità di bollette doganali, il cui accertamento viene definito con il "canale verde";
- revisione per fondati motivi: questo tipo di revisione viene attivata quando l'autorità doganale ritiene di dover investigare su una determinata operazione doganale in seguito ad informazioni assunte dall'Ufficio antifrode della dogana (SVAD) e dalle INF.AM. In altri casi sono i Servizi della Commissione UE ad accertare le frodi e, alla fine delle indagini, segnalano agli uffici doganali i tipi di accertamento che devono essere assoggettati a revisione.

Ai sensi dell'art. 11, comma 2 del D.Lgs 374/90 nell'ipotesi in cui l'ufficio doganale ritenga opportuno attivare il procedimento di revisione dell'accertamento, le autorità procedenti possono invitare - con raccomandata a/r in cui siano indicati i motivi e il termine (non inferiore a 15 giorni) della convocazione - gli operatori a comparire di persona o tramite rappresentante munito di procura presso i propri uffici, ovvero a fornire - entro lo stesso termine - notizie e documenti inerenti le merci relative alle operazioni doganali oggetto di accertamento.

L'autorità doganale può anche disporre l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche secondo le modalità e i criteri previsti dal DPR 633/72 (commi 3 e 4).

Va precisato che l'art. 9, comma 1 del DL 16/2012 ha potenziato, con la modifica dell'art. 11, comma 4 del D.Lgs. 374/90, l'accertamento in materia doganale dando all'Agenzia delle Dogane maggiori strumenti di indagine di cui disporre. Tale disposizione prevede che "le autorizzazioni per le richieste di cui al numero 6-bis) e per l'accesso di cui al numero 7), secondo comma, dell'articolo 51 del DPR 633/72 sono rilasciate dal Direttore regionale o interregionale e, limitatamente alle province autonome di Trento e di Bolzano, dal Direttore provinciale".

Pertanto, al fine di intercettare e contrastare le violazioni della normativa doganale e di ogni altra legge demandata all'autorità doganale, anche nel caso di controlli a posteriori si potranno chiedere agli istituti di credito, a Poste Italiane S.p.A., a tutti i soggetti che svolgono attività di intermediazione finanziaria e creditizia, alle società ed enti di assicurazioni, dati e informazioni utili a ricostruire la provenienza, destinazione e consistenza dei flussi finanziari collegati o collegabili a flussi di merci oggetto di dichiarazioni doganali, nonché l'identità dei soggetti coinvolti. Tutto ciò a tutela delle risorse della fiscalità nazionale, dei consumatori e di una concorrenza leale sul mercato.

La revisione può essere attivata entro tre anni dal momento in cui è sorta l'obbligazione doganale (art. 221 CDC).

Questa prima Fase amministrativa o meglio il procedimento amministrativo per la risoluzione delle controversie doganali inizia con una notifica da parte delle Autorità Doganali, nella forma del P.V.C., all'operatore interessato. A seguito di una riscontrata difformità tra il dichiarato e le merci o i documenti presentati, la Dogana emette un processo verbale di constatazione per le violazioni alla normativa doganale. Il documento conterrà:

- l'indicazione della generalità delle parti,
- le ragioni che giustifichino le constatate violazioni della normativa doganale
- il termine ultimo entro il quale l'operatore può presentare eventuali osservazioni in sua difesa (30 giorni).

È utile ricordare che la presenza di questi tre requisiti all'interno del P.V.C. è indispensabile ai fini della validità del documento stesso.

L'operatore interessato, laddove ritenga che le contestazioni mosse dalla dogana contro di lui siano inesatte, potrà presentare delle osservazioni in difesa, fornendo la necessaria documentazione a sostegno della posizione assunta.

L'autorità Doganale potrà giudicare le osservazioni fondate o infondate. Nel primo caso il procedimento amministrativo si concluderà senza l'applicazione di alcun tipo di sanzione. Nel secondo caso si procederà alla rettifica della dichiarazione doganale e all'irrogazione delle sanzioni previste dal TULD.

### *Esempio*

Supponiamo che un'impresa voglia importare un dato prodotto dai mercati asiatici: a seconda del codice doganale che viene assegnato al prodotto che si intende importare, quest'ultimo può, in misura maggiore o minore, essere sottoposto a un dazio anti-dumping fino all'87%. Supponiamo, ancora, che questa impresa, operando in buona fede, a seguito di un controllo doganale, si trovi in una situazione di non conformità di codice doganale; in tal caso andrà incontro a un Preventivo Verbale di Constatazione (PVC).

L'impresa passerà da un'operazione di normale gestione di import-export al ritrovarsi implicata in un problema di carattere giuridico.

Sempre più spesso, infatti, numerosissime aziende, prevalentemente in operazioni di import, si imbattono in situazioni di questo tipo. Tuttavia il contraddittorio che si verrebbe a verificare non necessariamente sfocerà in un contenzioso, né tantomeno un eventuale contenzioso dovrà prefigurare necessariamente una sanzione; il meccanismo previsto dalle autorità procedurali prevede, infatti, un iter che permette di dimostrare le motivazioni che hanno generato il contraddittorio.

Ciò che con questo esempio è utile evidenziare è che il codice doganale individuato, che ha generato la situazione di non conformità alla norma, non era stato scelto dall'impresa, dal momento che quest'ultima non aveva la competenza tecnica per andare a definire se il codice doganale attribuito al prodotto era idoneo e adeguato, ma aveva visto l'intervento di un operatore doganale il quale aveva interpretato, presumibilmente con dovuta diligenza, che occorre attribuire quel determinato codice al prodotto.

È quindi compito delle imprese importatrici riservare la massima attenzione nella scelta degli operatori doganali, con particolare riguardo alle piccole imprese che si muovono per la prima volta in un contesto internazionale e che spesso nei rapporti con la dogana si trovano a dover fronteggiare situazioni di carattere sanzionatorio a seguito di una infrazione della norma prevista dal TULD.

Conoscere il ruolo che l'autorità doganale sta sempre più assumendo in termini di controllo, circa le questioni di tipo daziario e il rispetto delle normative nazionali e comunitarie, può portare le imprese a operare sui mercati internazionali in modo professionale, evitando di incorrere nel sistema sanzionatorio previsto dall'art. 303 del TULD, così come rivisto dal decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012.

Il TULD, infatti, evidenzia che un'errata dichiarazione in dogana può generare un sistema sanzionatorio, cosiddetto "a scaglioni", che in alcuni casi può raggiungere delle cifre rilevanti.

## IL NUOVO SISTEMA SANZIONATORIO: ARTICOLO 303 TESTO UNICO DELLE LEGGI DOGANALI:

Nello specifico, il nuovo sistema sanzionatorio introdotto dalla riformulazione del terzo comma dell'articolo 303 del testo Unico delle Leggi Doganali<sup>81</sup>, prevede che se l'errore preso in esame ha

---

<sup>81</sup> Art. 303 TULD, nuovo regime sanzionatorio per gli errori dichiarativi. Il decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, recante "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento" introduce importanti novità in campo doganale: la prima è costituita dalla modifica del testo dell'art. 303 del Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD), approvato con DPR 23 gennaio 1973, n. 43, rafforzando notevolmente il dispositivo sanzionatorio collegato alle violazioni legate ad inesattezze dichiarative inerenti la qualità, quantità e valore delle merci. In base al nuovo testo, qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito od al transito (esterno), non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516 a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine nel qual caso si applicano le misure sanzionatorie più gravi di cui al comma 3 dell'articolo. Una serie di esimenti sono previste, come in precedenza, nei casi:

- a) di errata la denominazione della tariffa, ma compensata dall'esatta indicazione della denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;
- b) le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;
- c) le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate. Nella nuova versione dell'art. 303 TULD non figura più, invece, l'esimente contenuta nel comma 3 della versione previgente in base alla quale se la variazione tra i diritti di confine dovuti a seguito dell'accertamento e quelli calcolati in base alla dichiarazione dipendeva "da errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione, ovvero è dovuta ad inesatta indicazione del valore sempreché il dichiarante abbia fornito tutti gli elementi necessari per l'accertamento del valore stesso", si applicava una sanzione amministrativa ridotta, pari ad una misura variabile tra il decimo e l'intero ammontare della differenza stessa. Il terzo comma del nuovo art. 303 TULD stabilisce infine che se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:

- a) per diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 euro;

determinato un mancato pagamento dei dazi, il sistema sanzionatorio che conseguirà si manterrà tendenzialmente basso laddove la differenza di mancato pagamento del dazio rientra in un campo di variazione ridotto (fino a 500 euro).

Tuttavia l'esperienza ci insegna che, nella maggior parte dei casi l'autorità doganale interviene perché il sistema sanzionatorio per il dazio non pagato supera i 4.000 euro. In questo caso scatta un sistema sanzionatorio che va da 30.000 euro fino a dieci volte l'importo del dazio evaso. Questa situazione di infrazione può portare a due ordini di problemi:

- il primo è costituito dai costi necessari a intraprendere un processo nei confronti della dogana, tra cui ad esempio il supporto legale.
- Il secondo è relativo al caso di eventuale mancato superamento del contraddittorio da cui ha origine un sistema di recupero dell'importo che la dogana ritiene non conforme.

In questi casi al recupero a posteriori dei dazi si somma il recupero a posteriori dell'IVA; infatti all'atto dell'importazione viene calcolato il dazio e su quel valore si determina la nuova base imponibile su cui viene calcolata l'IVA. Pertanto, un mancato pagamento del dazio implica un mancato pagamento dell'IVA. Di conseguenza al problema doganale si somma anche un contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate.

In aggiunta a quanto detto, è utile fare un'ulteriore precisazione: qualora la differenza tra dazio pagato e dazio da pagare superi il 5% si potrebbe configurare un'ipotesi di reato. In tali situazioni, infatti, non vale più il principio di buona fede che negli esempi fatti finora rappresentava una costante.

---

b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro;

c) per i diritti da 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;

d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;

e) oltre 4.000, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.

# PARTE SECONDA

## FASE GIURISDIZIONALE

### UN BREVE RIPASSO: LA FASE AMMINISTRATIVA

Prima di addentrarsi nell'analisi specifica delle regole procedurali del processo tributario avanti alle Commissioni Tributarie si sottolinea l'importanza del procedimento amministrativo (già analizzato nel precedente capito) alternativo (e precedente nell'ipotesi in cui si intenda attivarlo) a quello puramente giurisdizionale;

Aspetto tipico della materia doganale è sempre stato quello dell'alternatività tra ricorso avanti l'Autorità Giurisdizionale, oppure avanti l'Autorità Amministrativa.

La normativa Comunitaria, infatti, prevede espressamente la possibilità di ricorso alle due fasi, demandando, tuttavia, alle autorità nazionali la possibilità di consentire al soggetto passivo di rivolgersi direttamente, ed in prima istanza, all'autorità giudiziaria<sup>82</sup>.

In tal modo, viene, quindi, esclusa l'ipotesi che esista una sede amministrativa originaria e naturale dalla quale non sia possibile prescindere, potendo, il ricorrente, in base alla normativa Comunitaria, rivolgersi direttamente all'autorità giudiziaria.

Sulla base di tale ultimo principio, il sistema nazionale italiano ha ridotto sensibilmente la tutela amministrativa ritenendola implicitamente abrogata per l'incompatibilità esistente tra le previsioni relative al ricorso amministrativo e la normativa processuale di cui al D.Lgs 546/1992.

---

<sup>82</sup> Articolo 44 CDU - Diritto di ricorso

1. Qualsiasi persona ha il diritto di proporre ricorso avverso una decisione in materia di applicazione della normativa doganale presa dalle autorità doganali che la riguardi direttamente e individualmente. È parimenti legittimata a proporre ricorso la persona che ha chiesto alle autorità doganali una decisione e non l'ha ottenuta entro i termini di cui all'articolo 22, paragrafo 3.

2. Il ricorso può essere esperito in almeno due fasi: a) in una prima fase, dinanzi alle autorità doganali o a un'autorità giudiziaria o ad altro organo designato a tale scopo dagli Stati membri; b) in una seconda fase, dinanzi a un organo superiore indipendente, che può essere un'autorità giudiziaria o un organo specializzato equivalente, conformemente alle disposizioni vigenti negli Stati membri.

3. Il ricorso è presentato nello Stato membro in cui la decisione è stata presa o è stata chiesta.

4. Gli Stati membri provvedono affinché la procedura di ricorso consenta una rapida conferma o correzione delle decisioni prese dalle autorità doganali."



Vi è, infatti, un pieno disaccordo temporale tra il rimedio amministrativo e quello giudiziario, in quanto il secondo è esperibile entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto, non già dalla eventuale conclusione del procedimento amministrativo, qualora instaurato.

Ricorrere al rimedio amministrativo, pertanto, potrebbe significare far decadere il suddetto termine perentorio di 60 giorni per il ricorso avanti l'Autorità Giudiziaria.

Per tale ragione, il gravame amministrativo è stato mantenuto per i soli procedimenti riguardanti la risoluzione delle controversie doganali di cui agli art. 65 – 76 del TULD, relativi ad impugnazioni e revisione di accertamento.

Di seguito riproponiamo un breve excursus del procedimento amministrativo al fine di evidenziare meglio le situazioni in cui è ancora possibile ricorrere al rimedio amministrativo allo scopo di risolvere la controversia nonché di consentire una maggiore comprensione dei vari passaggi che precedono la fase del contenzioso in commissione tributaria.

Innanzitutto, può accadere che, dopo la presentazione in dogana della dichiarazione e dell'autoliquidazione dei tributi da parte del soggetto passivo, essa provveda ad una diversa liquidazione del tributo con un contestuale controllo prima dello svincolo delle merci.

Qualora il soggetto passivo intendesse contestare tale diversa quantificazione, dovrà attivare la norma di cui all'art. 65 del TULD sopra citata.

Qualora pertanto, nel corso dell'accertamento sorga contestazione circa la qualificazione, il valore, l'origine della merce dichiarata, il regime di tara o il trattamento degli imballaggi, il soggetto passivo ha le seguenti possibilità.

In primo luogo può chiedere che si proceda a visita di controllo a norma dell'art. 63 TULD<sup>83</sup>.

Tali controlli saranno effettuati dai capi degli uffici doganali o dai funzionari all'uopo delegati.

In secondo luogo, qualora tale visita non venga richiesta o, tramite la stessa, non si accerti il risultato, il soggetto passivo può chiedere che sia sentito il parere di due periti, uno dei quali scelto dal soggetto passivo attraverso le liste depositate presso le Camere di Commercio, Industria, Agricoltura ed Artigianato, l'altro designato dal Capo della Dogana.

Il parere di tali periti, tuttavia, anche se concorde non è vincolante per l'Ufficio della Dogana che potrà, quindi decidere diversamente.

---

<sup>83</sup> *“Prima che le merci siano lasciate a disposizione del proprietario o del vettore, i capi degli ufficio doganali od i funzionari all'uopo delegati possono procedere di propria iniziativa a visite di controllo saltuarie, sia sulle merci già visitate in tutto o in parte, sia su quelle non visitate a norma dell'art. 59, terzo comma....La disposizione del primo comma si applica anche in materia di prelevamento di campioni per l'analisi”*

Su tale primo stadio di opposizione decide il Direttore dell'Ufficio delle Dogane, con provvedimento motivato.

Contro tale provvedimento è possibile esperire un successivo rimedio dettato dal prosieguo dell'art. 65 e 66 del TULD.

Qualora, infatti, il soggetto passivo, intendesse non accettare il provvedimento del Direttore dell'Ufficio delle Dogane, dovrà chiedere entro 10 giorni dalla notifica della decisione, che si proceda alla redazione di apposito verbale.

Si tenga sempre presente che i termini previsti per il soggetto passivo sono da considerarsi perentori e, pertanto, in alcun modo modificabili o superabili a pena di decadenza.

Contemporaneamente alla redazione del verbale e qualora non si sia già provveduto si procede al prelievamento dei campioni o comunque alla raccolta di disegni, fotografie e di una descrizione dettagliata della merce.

Entro 30 giorni dalla sottoscrizione del verbale a cura delle parti, il soggetto passivo può chiedere al Capo del Compartimento Doganale competente di provvedere alla risoluzione delle controversia presentando un'apposita istanza corredata dei documenti e delle osservazioni ritenute utili ai fini della risoluzione della controversia.

La decisione è rimandata al direttore regionale dell'Agenzia delle Dogane.

Quella sopra descritta è, quindi, il risultato di analisi di controllo effettuata contestualmente allo svincolo della merce.

Esiste, tuttavia, la possibilità, per l'Ufficio delle Dogane, di procedere ad un controllo a posteriori con conseguente revisione dell'accertamento a norma dell'art. 11 del D.lgs 374/1990.

Detta revisione, che può essere effettuata, come detto, successivamente allo svincolo delle merci, deve comunque essere espletata nel termine di 3 anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Vale tuttavia, la pena di spendere qualche parola in ordine a tale termine triennale di decadenza, in quanto, nel caso in cui ricorrano precise condizioni, l'azione di accertamento a posteriori potrebbe prescriversi in un diverso termine.

In particolare, qualora entro il termine di tre anni dalla definitività dell'accertamento, sia trasmessa dall'Amministrazione all'Autorità Giudiziaria, una *notizia criminis* (il primo atto identificativo di un nesso causale tra il fatto reato e il presupposto d'imposta), la decorrenza del termine di prescrizione subisce uno slittamento in avanti.

In particolare, il nuovo Codice doganale dell'Unione prevede all'art. 103 che *"il termine di 3 anni è esteso a minimo 5 anni e massimo 10 anni, conformemente al diritto nazionale"*.

Nel termine di 30 giorni a far data dalla sottoscrizione dell'atto di accertamento (PVC) e non dalla sua spedizione o ricezione, quest'ultimo può comunicare osservazioni e richieste che saranno valutate dall'Ufficio delle Dogane prime della notifica dell'avviso di revisione.

L'Agenzia delle dogane, infatti, prende atto di una recente decisione della Corte di Cassazione<sup>84</sup> che, in conformità del dettato dell'art. 12 comma 7 della legge 212/2000 (Statuto del contribuente) intende per data di emanazione dell'atto *"quella in cui lo stesso è stato sottoscritto dal funzionario munito del relativo potere, ossia la data dell'atto medesimo"*.

Nella vicenda sottoposta all'esame della Corte, infatti, l'ufficio aveva emesso l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine (in quel caso di 60 giorni trattandosi di materia diversa da quella doganale) anche se, poi, l'atto, era stato notificato al contribuente oltre detto termine temporale.

Impugnato l'avviso di accertamento per violazione del sopra citato art. 12 L. 212/2000, la Corte ha sancito che *"una lettura della L. 212/2000 articolo 12 comma 7, che ritenga conforme al disposto della norma un atto formale sottoscritto ante tempus, purchè non notificato fino alla scadenza del termine, risulterebbe dunque distonica ....rispetto alla ratio legis, che è palesemente orientata a garantire l'effettività del rispetto dei diritti di partecipazione del contribuente al processo impositivo"*.

In ambito puramente doganale, per altro, ove si verifica più spesso che il procedimento di accertamento avvenga non in contraddittorio, la Dogana ha precisato che il principio enucleato dalla Suprema Corte deve ritenersi applicabile anche nelle diverse ipotesi di avvisi di accertamento emessi a seguito di revisione dell'accertamento effettuata d'ufficio e in ufficio.

Ciò detto, qualora, nonostante le osservazioni e le memorie presentate dal soggetto passivo, vengano riscontrate delle omissioni o delle inesattezze, sarà redatto e notificato l'avviso.

L'avviso di revisione è da considerarsi a tutti gli effetti una decisione impugnabile solo attraverso il ricorso alla Commissione Tributaria competente.

E' stato, infatti, abrogato, il comma dell'art. 11 che prevedeva la possibilità, per il soggetto passivo, di fare ricorso al rimedio amministrativo ex art. 66 TULD sopra citato.

---

<sup>84</sup> Corte Cass. 28 maggio 2015 n. 11088

## LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

Tutte le controversie relative ai tributi doganali sono, ad oggi, assoggettate, al regime processuale regolato dal D.lgs. 546/1992.

In particolare, l'art. 2 di detto decreto stabilisce che *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali, comunali”*. Questo articolo è stato così sostituito dalla L. 448/2001 che ha comportato un deciso ampliamento delle materie rientranti nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie, garantendo, in tal modo, una maggiore rapidità del procedimento, non soggiacendo, il processo tributario, alle regole proprie del processo civile ordinario e risolvendosi in una più breve trattazione della causa come vedremo in seguito.

Il procedimento Tributario ha, per sua natura, un carattere impugnatorio.

L'art. 19 del D.lgs 546/1992<sup>85</sup> fornisce un elenco di situazioni al verificarsi delle quali è legittimo far ricorso al giudizio tributario. Tale elenco è da non considerarsi tassativo.

La Corte di Cassazione, infatti, ha, infatti, inserito nel novero degli atti impugnabili, ogni atto che manifesti una pretesa tributaria suscettibile di far sorgere nel soggetto passivo l'interesse ad agire ed a difendersi.

A seguito di tale orientamento, pertanto, in ambito doganale sono considerati impugnabili tutti gli atti espressi di accertamento, rettifica e riscossione, gli atti di diniego di rimborso, tutti gli eventuali atti prodromici che esprimano una volontà impositiva, gli atti risolutivi delle controversie esperite in via amministrativa, nonché qualsiasi atto amministrativo con effetti impositivi scaturito da controlli doganali.

Gli ulteriori atti certamente impugnabili saranno, poi, l'avviso di rettifica della dichiarazione doganale, la bolletta doganale annotata, gli atti successivi al procedimento di revisione di cui all'art. 11 D.lgs 374/1990, la cartella di pagamento notificata in tema di dazi doganali e, da ultimo, la decisione adottata a seguito di istanza ITV in relazione a determinate merci.

---

<sup>85</sup> *“Il ricorso può essere proposto avverso: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie”*

Su tale ultimo aspetto la Corte di Giustizia ha sostenuto che il Giudice Nazionale è tenuto a correggere ed annullare l'ITV errata e a fornirne una nuova conforme al Diritto Comunitario.

L'azione esperibile contro la Pubblica Amministrazione si basa, inoltre, su un altro indefettibile presupposto: l'interesse ad agire del contribuente è dato sussistere solo qualora vi sia una pretesa erariale già fatta valere dal competente ufficio.

E' esclusa, quindi, la possibilità per il ricorrente di adire il Giudice Tributario per vedere accertare in via preventiva la sua situazione debitoria senza che abbia ricevuto un preventivo atto impugnabile. Ne consegue che il ricorrente non potrà mai agire contro l'Amministrazione con azioni di mero accertamento preventivo, così come, ne consegue che l'Amministrazione, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, si limiterà a sostenere le ragioni dell'atto impugnato senza alcuna possibilità di svolgere deduzioni nuove rispetto a quanto indicato nell'accertamento.

Allo stesso modo, a differenza di quanto accadeva avanti l'Autorità Giudiziaria Ordinaria, l'Amministrazione non potrà proporre domande riconvenzionali a seguito del ricorso del contribuente.

Anche rispetto alla competenza delle Commissioni vi è da rilevare una differenza rispetto a ciò che accade normalmente nella sfera della giustizia ordinaria.

La competenza, infatti è solo di tipo territoriale, mancando, completamente, qualsiasi previsione in merito alla competenza per valore e per materia.

In realtà, la competenza per materia è stabilita, in senso globale, dall'art. 2 del D.Lgs 546/1992 sopra citato, laddove prevede che *"appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali, comunali"*.

Non vi è, tuttavia, alcuna previsione, in merito alla sola competenza delle Commissioni determinate a giudicare le materie doganali.

Ciò ha comportato e comporta non pochi svantaggi soprattutto dal punto di vista dell'orientamento giurisprudenziale in quanto, non essendovi Commissioni dedicate a tale specifica materia, si rischia di creare un regime giurisprudenziale non coerente ed univoco.

A tale proposito, alcune Commissioni Tributarie stanno creando delle Sezioni Specializzate al fine della trattazione delle controversie doganali quali, per esempio, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano.

Tornando al tema della competenza territoriale questa è determinata in relazione alla sede dell'Agenzia delle Dogane che ha emesso l'atto, ovvero in relazione a quella competente in base al luogo in cui è sorta l'obbligazione. Detto luogo corrisponde a quello in cui è presentata la

dichiarazione in dogana o la notifica di riesportazione o il luogo in cui deve essere presentata la dichiarazione complementare.

In relazione al valore della causa e quindi al valore dell'impugnando atto, infine, se fino al 2011 esso non aveva alcuna importanza ai fini dell'attività giurisdizionale, oggi tale elemento risulta rilevante ai fini della determinazione del contributo unificato da pagarsi e depositarsi unitamente al ricorso nel corso della costituzione in giudizio.

## LE PARTI DEL PROCESSO

Il procedimento avanti le Commissioni Tributarie si instaura attraverso l'impugnazione di uno degli atti citati nel precedente paragrafo.

Il ricorso deve essere presentato entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notificazione dell'atto. Il ricorrente viene genericamente identificato nel soggetto destinatario degli effetti dell'atto impugnato, mentre la parte resistente in quella che ha emanato l'atto, ovvero, nella Pubblica Amministrazione.

In relazione alla competenza dell'Ufficio doganale idoneo ad emettere l'atto impositivo nonché a ricevere il ricorso è stato ribadito dalla Corte di Cassazione<sup>86</sup> che l'obbligazione si ritiene sorgere nel tempo e nel luogo dello spazio comunitario in cui la merce è stata introdotta per la prima volta, nel caso in cui essa continui a circolare all'interno dello spazio comunitario.

Nel caso, invece, in cui la merce esca da tale spazio per poi rientrarvi successivamente, sarà tale ultimo luogo a determinare la competenza dell'organo amministrativo.

I soggetti legittimati a proporre il ricorso, nonché i soggetti passivi dell'atto impositivo dell'obbligazione vengono più specificamente identificati dal CDU con la pluralità dei soggetti obbligati in solido al pagamento dei diritti doganali.

Si tratta, pertanto, dell'importatore, del proprietario delle merci, dello spedizioniere doganale.

Rispetto a quest'ultima figura è necessaria un'ulteriore precisazione.

Bisogna, infatti, distinguere tra la figura della rappresentanza diretta e quella della rappresentanza indiretta dello spedizioniere. Nel primo caso egli agirà in nome e per conto dell'importatore e, pertanto, la propria responsabilità sarà limitata. Il solo importatore si assumerà i diritti e gli obblighi (e le conseguenti responsabilità) dell'operazione doganale.

---

<sup>86</sup> Corte Cass. 22 maggio 2012 n. 19409

Nel secondo caso, invece – rappresentanza indiretta – lo spedizioniere agirà per conto dell'importatore ma in nome proprio, assumendosi, in tal modo, la responsabilità (solidale) unitamente al committente dell'obbligazione.

Si tratta, comunque, di una così detta solidarietà impropria, nel senso che quest'ultimo, potrà agire, se del caso, in via di rivalsa nei confronti del committente per la somma versata allo Stato.

Nel caso, quindi, di più obbligati in solido, resterà nella sfera delle facoltà degli altri coobbligati, la decisione di prendere parte anch'essi al procedimento presentando un ricorso congiunto unitamente alle altre parti, oppure un ricorso separato.

Tutte le parti saranno comunque soggette al termine decadenziale di 60 giorni dalla notifica per l'impugnazione dell'atto, non potendo, una delle altre parti obbligate, godere della possibilità della remissione in termini, per il solo fatto che il coobbligato o i coobbligati hanno presentato ricorso nei tempi previsti.

#### LA FASE DI TRATTAZIONE ED IL REGIME PROBATORIO

La trattazione della controversia avanti alle Commissioni Tributarie avviene, a norma dell'art. 33 D.lgs 546/1992 alternativamente o in Camera di Consiglio o, ad istanza di parte, in pubblica udienza. Detta istanza potrà essere sia contenuta nel ricorso introduttivo sia in separata istanza da notificarsi a tutte le parti del procedimento entro 10 giorni liberi precedenti l'udienza stessa.

Per le controversie doganali, il passaggio dalla competenza dell'Autorità Giudiziaria Ordinaria a quello delle Commissioni Tributarie ha certamente comportato uno snellimento nei tempi di trattazione e conseguente decisione della causa.

Tuttavia, tale cambiamento ha altresì comportato una limitazione alle possibilità del ricorrente, soprattutto in ambito probatorio. Mentre il processo ordinario prevede, infatti, uno scambio di memorie istruttorie atte a sottoporre al giudizio di ammissibilità del Giudice di merito le istanze di prova in esse formulate, che si possono identificare in prove documentale, richieste testimoniali, giuramento, confessione e consulenza tecnica, il procedimento tributario ha come propria caratteristica fondante quella di essere un procedimento essenzialmente documentale.

Ciò esclude, per natura, la possibilità per il ricorrente di avvalersi di prove testimoniali o di chiedere al Giudice l'ammissione di prove per giuramento o confessione.

Proprio al fine di limitare le restrizioni che tale principio impone, soprattutto in ambito doganale, ove le problematiche sono normalmente più articolate che nelle restanti cause tributarie riguardanti altri ambiti, la Corte di Giustizia ha sancito l'applicabilità del principio del giusto processo<sup>87</sup>.

Ciò, fa, naturalmente, presupporre una chiara apertura delle Autorità Comunitarie, verso un procedimento che possa garantire al ricorrente la possibilità di difendersi adottando tutti gli strumenti di prova che sono messi a disposizione nel procedimento ordinario.

Nonostante ciò, ancora oggi, permane il divieto, in capo alle Commissioni Tributarie di assumere prove testimoniali, giuramenti o confessioni. La sola apertura in tale ambito è rappresentata da una recente sentenza della Corte di Cassazione<sup>88</sup> che ha stabilito che il divieto riguarda esclusivamente l'assunzione diretta della prova testimoniale, non già l'eventuale utilizzazione da parte del Giudice Tributario delle testimonianze rese ed assunte all'interno di un procedimento penale collegato.

E' necessario, a questo punto, esaminare quali sono i mezzi di prova concessi alle parti all'interno del procedimento tributario.

Come detto, la base e la natura di tale sistema prevedono che esso poggi su un sistema probatorio totalmente documentale.

L'art. 7 del D.lgs 546/1992 prevede che *"le Commissioni Tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta e **quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono chiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza ovvero disporre di consulenza za tecnica"**.*

In relazione agli ultimi due sistemi di prova citati, si rende necessario e doveroso un esame specifico al fine di evidenziarne le differenze.

Le relazioni tecniche possono essere chieste direttamente dal Giudice agli organi dell'Amministrazione compreso il Corpo della Guardia di Finanza.

L'attività svolta da tali organi è gratuita e viene riferita direttamente all'Amministrazione.

Resta, altresì esclusa la possibilità per le parti di partecipare alla fase di redazione della relazione attraverso i propri consulenti.

E' quindi atto unilaterale dell'organo preposto a predisporre la relazione che viene redatta in assenza di contraddittorio.

---

<sup>87</sup> Decisione n. 73053 del 23 Novembre 2006

<sup>88</sup> Corte Cass. n. 8037/2013



Ciò comporta che i tecnici non possano essere considerati quali ausiliari del Giudice, ma solo organi atti a riferire elementi conoscitivi di particolare complessità senza alcuna autonomia valutativa. Tale "limitazione" è facilmente comprensibile laddove si pensi che la relazione viene stilata da un organo che è, di fatto, organo dell'amministrazione e che quindi fa capo alla medesima istituzione (statale) a cui fa capo una delle due parti in causa, ovvero la parte resistente.

La consulenza tecnica, invece, è affidata a professionisti esterni all'ambito amministrativo.

Il Consulente è nominato dal Giudice e la sua attività è retribuita dalla parte che risulterà soccombente nel corso del procedimento.

Il Consulente potrà, quindi, essere a tutti gli effetti considerato quale un ausiliario del giudice, affiancandolo come esperto e fornendogli elementi non solo conoscitivi, ma anche valutativi.

Pur non essendo vincolante, così come la relazione tecnica, nella maggior parte dei casi, infatti, il Giudice si affida ai risultati della consulenza tecnica redatta dal professionista ai fini della decisione potendo, altresì motivare la sentenza *per relationem* rispetto all'elaborato peritale.

#### LA FASE DECISORIA

Come detto in precedenza, il processo tributario è caratterizzato da una particolare velocità della fase di trattazione ed istruttoria, rispetto al giudizio ordinario, e, nella maggior parte dei casi si concreta nell'espletamento di una o due udienze.

Dopo la relazione del Giudice cui la causa è assegnata, infatti, le parti presenti sono ammesse alla discussione e, subito dopo, il Collegio, riunito in camera di Consiglio delibera.

La decisione è resa pubblica attraverso il deposito ed il dispositivo della sentenza viene comunicato alle parti costituite entro 10 giorni dalla pubblicazione a cura della segreteria.

Dalla data di deposito decorrono i termini previsti per il passaggio in giudicato o per l'eventuale impugnazione della sentenza.

Abbiamo sottolineato, in precedenza come i soggetti passivi dell'atto amministrativo possano essere molteplici e, pertanto, molteplici possano essere anche i soggetti ricorrenti .

Ebbene, tale peculiarità, esplica i suoi effetti anche in relazione all'emissione della sentenza da parte dell'organo giudicante.

Secondo l'art. 1306 c.c.<sup>89</sup>, infatti, la sentenza pronunciata tra il creditore ed uno dei suoi debitori ha valenza solo tra le parti del processo non potendosi estendere anche agli eventuali condebitori.

Il comma 2<sup>90</sup> del medesimo articolo, in deroga a quanto sopra, prevede che sia estensibile ai condebitori che non hanno partecipato al processo, la decisione favorevole, sempre che la decisione non abbia avuto esito in tal senso per mere ragioni personali riguardanti il soggetto ricorrente.

Tale principio è stato accolto anche in ambito tributario conseguendone che il coobbligato che non impugna l'atto ad esso rivolto, può godere comunque degli effetti favorevoli della sentenza emessa nel procedimento promosso dal proprio coobbligato in solido.

Il condebitore potrà, quindi, contrastare la pretesa di pagamento avanzata dalla Pubblica Amministrazione, qualora il proprio coobbligato abbia ottenuto una sentenza favorevole, nei limiti, tuttavia, di quanto non ancora pagato.

Il coobbligato non potrà, infatti, avvalersi della decisione favorevole, ai fini della ripetizione di quanto già pagato.

#### LA FASE CAUTELARE

Nel processo avanti le Commissioni Tributarie si intende, per fase cautelare, la sottoposizione all'esame delle stesse di un'istanza di parte volta a chiedere la sospensione dell'esecutività del provvedimento.

In prima analisi va detto che tale rimedio ha le proprie radici nella necessità di preservare il ricorrente dalle conseguenze che l'esecuzione immediata del provvedimento amministrativo potrebbe comportare nei suoi confronti.

La legge consente, quindi, a quest'ultimo di presentare, tramite apposita istanza, alla Commissione competente la richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto con istanza motivata da proporsi o nell'ambito del ricorso introduttivo, oppure tramite separato atto.

Tale richiesta, come detto, deve essere motivata ed, in particolare, deve avere quale proprio fondamento, due requisiti fondamentali, il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*.

Per *fumus boni iuris* si intende la fondatezza della domanda o meglio, apparente fondatezza della domanda.

---

<sup>89</sup> "La sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitorio contro gli altri creditori"

<sup>90</sup> "Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore; gli altri creditori possono farla valere contro il debitore, salve le eccezioni personali che questi può opporre a ciascuno di essi"

Il Giudice, infatti, avrà il compito, nell'esame dell'istanza di sospensione, di vagliare gli elementi di fatto e di diritto che sono posti alla base della richiesta e svolgere così, un giudizio sommario e preventivo di quella che potrebbe essere la decisione finale, quantomeno in merito al fondamento della domanda.

Il *periculum in mora* è, invece, il danno grave ed irreparabile che il ricorrente potrebbe subire qualora venisse data esecuzione all'atto.

Il concetto di gravità è lasciato alla discrezionalità del Giudice di merito che dovrà valutare le circostanze in base alla situazione soggettiva in cui si trova il ricorrente al momento del deposito dell'istanza.

L'irreparabilità, inoltre, è volta a tutelare il ricorrente dal fatto che, qualora venisse emessa una sentenza favorevole, nemmeno la restituzione delle somme già pagate alla Pubblica Amministrazione, potrebbe risanare il danno causato al ricorrente per il fatto della preventiva riscossione delle stesse.

A tale proposito, va evidenziato che, in ambito doganale, a differenza di ciò che accade nel giudizio ordinario, i due requisiti, del *fumus* e del *periculum*, possono essere alternativi e non cumulativi.

L'art. 244 CDC, ripreso dall'art. 45 del CDU, infatti, prevede che *"la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata. Tuttavia, l'autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato"*.

E' chiaro, pertanto, che è la stessa norma a dare ai due presupposti, quello del motivo fondato e quello del danno grave ed irreparabile, il carattere di alternatività separando i due tramite la congiunzione coordinativa "o".

Il Legislatore Comunitario ha quindi inteso i due presupposti quali due motivi distinti ed alternativi sulla base della valutazione dei quali, le Commissioni possono accogliere o meno la richiesta di sospensione dell'esecutività del provvedimento impugnato avanzata dal ricorrente.

L'art. 45 del CDU prosegue poi sancendo che *"Quando la decisione impugnata abbia per effetto l'applicazione di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione, la sospensione dell'esecuzione è subordinata all'esistenza o alla costituzione di una garanzia. Tuttavia si può non esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico e sociale"*.

Il dettato di questa norma differenzia ulteriormente la fattispecie della misura cautelare prevista dal diritto doganale rispetto a quella prevista per le altre imposte di diritto interno.

Per le altre imposte, infatti, è previsto che la previsione di una garanzia a favore della Pubblica Amministrazione, in caso di accoglimento della domanda di sospensione sia solo eventuale e la decisione è lasciata alla libera discrezionalità del giudice.

Per il diritto doganale, invece, tale ipotesi è obbligatoria.

Qualora, quindi, si intenda presentare un'istanza motivata sulla base del *fumus boni iuris* o del *periculum in mora* unitamente alla presentazione del ricorso o con atto separato, ci si dovrà aspettare, in caso di accoglimento, che il Giudice si accerti dell'esistenza o disponga il rilascio di un'apposita garanzia.

L'unica situazione in cui tale prescrizione può essere stemperata risulta essere quella in cui essa si riveli pregiudizievole per le condizioni economiche del ricorrente e, pertanto, l'imposizione del rilascio della garanzia possa provocare un danno economico e sociale nei confronti di quest'ultimo.

Va, infine, affrontato il tema della possibilità di proporre l'istanza sospensiva sia in primo grado che nelle fasi successive di Appello e Cassazione.

In relazione a tale tema, la Corte Costituzionale<sup>91</sup> ha affrontato tale annosa questione che vedeva primariamente vincere l'orientamento volto a sostenere l'applicabilità della sospensione solo all'interno del primo grado di giudizio, in forza, per altro, della disposizione dell'art. 47 del D.lgs 546/1992 che limita il potere di sospensione al solo procedimento di primo grado<sup>92</sup>.

La Consulta ha riconosciuto, a contrario, l'applicabilità della sospensione anche in pendenza di ricorso per Cassazione. A seguito di tale statuizione si sono succedute decisioni sia delle Commissioni tributarie Regionali, sia della Corte di Cassazione<sup>93</sup> che hanno formulato il principio in base al quale al ricorso per Cassazione avverso una sentenza delle Commissioni Tributarie Regionali, si può applicare la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c. in ragione della quale *“il giudice che ha pronunciato la sentenza può, su istanza di parte qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa che sia prestata idonea cauzione”*.

Il provvedimento emesso dalla Commissione e che decide sull'istanza sospensiva avrà la forma dell'ordinanza motivata non impugnabile né ricorribile in Cassazione.

---

<sup>91</sup> Corte Costituzionale 17 giugno 2010, n. 217.

<sup>92</sup> Art. 47 D.lgs 546/1992 comma 7 “Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado”

<sup>93</sup> Corte Cass. 24 febbraio 2012 n. 2845





La guida vuole fornire gli elementi teorico-pratici per gli operatori del settore per comprendere, programmare e eliminare i rischi delle operazioni doganali, gestendo così in maniera adeguata la pratica doganale e le problematiche connesse, mettendosi al riparo da inutili e costose controversie. Un focus sarà dedicato al contenzioso doganale per comprendere come evitarlo, gestirlo e difendersi.

Infatti, l'importanza derivante da un'adeguata conoscenza delle problematiche più attuali del diritto doganale permette di conseguire benefici sia in termini di razionalizzazione dei costi che di riduzione dei rischi al fine di massimizzare i vantaggi. Con l'aumento delle operazioni internazionali sono inoltre aumentati anche i controlli dell'Agenzia delle Dogane. Diventa pertanto necessario conoscere le principali aree di rischio doganale: origine preferenziale, dazi, esecutività degli accertamenti, valore in dogana della merce, nonché i termini e gli strumenti per organizzare la propria difesa.

L'obiettivo è supportare le imprese dalla fase operativa fino all'eventuale fase patologica.

Il contenzioso doganale è un tema che, dall'esperienza maturata in questi anni, nonché dal numero di imprese che si stanno avvicinando al commercio con l'estero, suscita da una parte paura e dall'altra interesse sia per le imprese stesse sia per chi si occupa della consulenza di queste ultime.

La dogana nell'opinione collettiva viene vista spesso come quell'Autorità che impone dazi alle operazioni di importazione. In maniera sempre più rilevante, la dogana sta svolgendo un ruolo di controllo circa le questioni di tipo daziario e quindi in merito alle conseguenze sanzionatorie, sia per quanto riguarda il rispetto di quelle che sono le normative nazionali e comunitaria in tema di codici doganali, origine, valore in dogana e qualità della merce.

L'obiettivo che si intende raggiungere è in sostanza quello di far nascere nelle imprese la dovuta attenzione su questi aspetti. Tre sono gli aspetti che rilevano dal punto di vista della disciplina doganale, alla luce della revisione dell'articolo 303 del Testo Unico delle Leggi Doganali (TULD): l'origine, il valore in dogana e il codice doganale della merce.



Camera di Commercio  
Bergamo



Camera di Commercio  
Mantova



CAMERA DI COMMERCIO  
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA  
BRESCIA



CAMERA DI  
COMMERCIO  
MILANO



Camera di Commercio  
Como



CAMERA di  
COMMERCIO  
MONZA BRIANZA



Camera di Commercio  
Cremona



Camera di Commercio  
Pavia



Camera di Commercio  
Lecco



Camera di Commercio  
Sondrio



Camera di Commercio  
Lodi



CAMERA DI COMMERCIO  
INDUSTRIA ARTIGIANATO  
AGRICOLTURA DI VARESE