



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex
D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

L'accertamento doganale

Relatore

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Laureando

Michele Bonasia
Matricola 812141

Anno Accademico

2012 / 2013

Indice

Introduzione	1
--------------	---

Capitolo I - Cenni storici

I.I - Dall'unificazione d'Italia alla CEE	4
I.II - Dalla CEE all'Unione Europea	8
I.III - L'ente doganale di oggi	15

Capitolo II - Dichiarazione e regimi doganali

II.I - La dichiarazione doganale	22
II.II - Le procedure semplificate	30
II.III - I regimi doganali	38
II.III.I - Immissione in libera pratica	40
II.III.II - Transito Esterno	43
II.III.III - Transito Interno	47
II.III.IV - Deposito doganale	49
II.III.V - Perfezionamento attivo	53
II.III.VI - Trasformazione sotto controllo doganale	58
II.III.VII - Ammissione temporanea	60
II.III.VIII - Perfezionamento passivo	63
II.III.IX - Esportazione definitiva	66

Capitolo III - L'accertamento doganale e la sua revisione

III.I - L'accertamento doganale	69
III.I.I - La tariffa doganale comune	74

III.I.II - L'origine delle merci	77
III.II - La revisione dell'accertamento	81
III.II.I - Il processo di revisione	84
III.II.II - L'accertamento doganale esecutivo	89
III.II.III - Una seconda finalità della revisione	92
III.III - La controversia doganale	94
Conclusioni	97
Bibliografia	99

Introduzione

Alla base della scelta di trattare il tema dell'accertamento doganale stà la curiosità mossa seguendo un corso universitario. L'intento perseguito con tale scritto è quindi quello di approfondire una fattispecie di estrema attualità, tracciandone le linee fondamentali ed analizzandone l'iter evolutivo fino ai giorni nostri.

Alla luce di queste premesse, nel primo capitolo si sono volute ripercorrere quelle che sono state le principali tappe storiche che hanno interessato l'evoluzione della materia doganale. Siamo partiti dal 1861, anno dell'unificazione d'Italia, per arrivare al 2012, anno che invece suggella la nascita della neo Agenzia delle dogane e dei monopoli. Nell'intervallo temporale si richiameranno una molteplicità di riforme rese necessarie per rendere l'ente doganale competitivo e reattivo, capace di far fronte alle continue sfide poste dall'aumento dei traffici commerciali. Si avrà poi modo di osservare come, con l'entrata dell'Italia nella Comunità Economica Europea prima e nell'Unione Europea poi, la fonte giuridica sia inevitabilmente passata dalle mani del legislatore nazionale a quelle del legislatore comunitario: nella fase appena accennata si assistette alla lenta disapplicazione della normativa nazionale a favore delle previsioni comunitarie, dove con l'introduzione del Reg. Cee n. 2913 nel 1992, e nel 2008 con l'introduzione del Reg. Ce n. 450, si toccò l'apice di questo processo.

Nel capitolo successivo l'attenzione si sposterà sull'elemento centrale dell'accertamento doganale: la dichiarazione. Tale documento racchiude al proprio interno l'intento commerciale perseguito dall'operatore economico da un lato e, l'oggetto sul quale si basa l'attività di verifica dell'autorità doganale dall'altro. Verranno in seguito analizzati, sulla base di quanto precisato, i singoli regimi doganali ai quali una merce può essere assoggettata e le procedure cosiddette semplificate: procedure quest'ultime, introdotte con l'obiettivo di agevolare sia gli operatori che ogni giorno hanno a che fare con le operazioni doganali, sia l'autorità stessa, andando a creare un legame di vera e propria fiducia tra le due figure.

Nel terzo ed ultimo capitolo verrà infine tracciato il procedimento di accertamento doganale, ovvero quel procedimento che ha ad oggetto non solo *"gli elementi che contribuiscono a determinare l'an e il quantum dell'obbligazione doganale, come quantità, qualità, origine e valore, ma anche la verifica dell'adempimento degli obblighi previsti dalle norme tributarie ed extratributarie la cui applicazione è demandata alla dogana"*. A tal proposito verranno approfonditi nello specifico, due elementi che connotano il procedimento in questione: la tariffa doganale comune e l'origine delle merci. Si concluderà l'elaborato esaminando lo strumento della revisione, che permette entro il termine di tre anni, ad accertamento concluso, di verificare a posteriori la correttezza e la completezza degli elementi dichiarati, ed in chiusura, la fattispecie della controversia, situazione di contrasto tra quanto dichiarato dall'operatore e quanto sostenuto dall'autorità.

Capitolo I - Cenni storici

Per comprendere nella sua essenza la complessa materia doganale, è utile ripercorrere brevemente la storia sin dai tempi più antichi. I Romani, popolo che vide alla base della sua imponente espansione il solido sistema economico, importarono come meccanismo di tassazione quello utilizzato dai Greci: l'imposta ad valorem¹. Scopo del dazio era quello, ma bisogna dire che la finalità si è mantenuta nel tempo, di aumentare il costo dei prodotti realizzati fuori dall'Impero, per incoraggiare il consumo di quelli interni. Ma i doganieri romani non erano adibiti esclusivamente allo svolgimento di compiti fiscali, essi erano incaricati anche di difendere i confini dell'Impero dai contrabbandieri, ed allo stesso tempo, di proteggere coloro che pagavano per attraversarlo, fino alla loro destinazione.

Diversa invece la situazione nel periodo del Medioevo, dove non esisteva un'unica autorità centrale, un impero, ma tanti piccoli staterelli, ognuno con dogane proprie, in pura logica protezionistica. Fu Napoleone a realizzare, diversi secoli dopo, la prima unione doganale definendone postulati e norme sulle quali le dogane odierne tuttora si poggiano. L'imperatore ridisegnò l'amministrazione doganale dandole un'impostazione più militare, visto anche il conflitto che intercorreva con l'Inghilterra e ponendole come compito primario quello di reperire fondi per le casse dello Stato, limitando inoltre il contrabbando, piaga che da sempre ha colpito il commercio².

Ma ciò che ci interessa analizzare in questo elaborato è come la materia si sia evoluta nel corso della storia più recente, in particolar modo dall'unificazione dell'Italia fino ai giorni nostri.

1 VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, p. 20.

2 FRUSCIONE A., *La dogana nei secoli*, Rivista *Il Doganalista*, n. 4/2013, pp. 3-4.

I.1 - Dall'unificazione d'Italia alla CEE

L'excursum parte quindi dall'anno dell'unificazione del Regno d'Italia, ovvero il 1861, quando lo strumento giuridico cardine dell'allora sistema doganale era il Regolamento Doganale. Il Regolamento Doganale fu emanato con il Regio Decreto n. 1061, nel 11 Settembre 1862, e fu oggetto di numerose modifiche negli anni, rese necessarie dalla continua e repentina evoluzione della prassi e tecnica. Esso fu definitivamente accorporato all'interno di ciò che possiamo definire come la "prima" Legge Doganale dopo l'unificazione, vale a dire il Testo Unico n. 6387 del 9 Settembre 1889. Altra pietra miliare del primo periodo d'analisi fu la proclamazione, per mano del Primo Ministro Camillo Benso di Cavour, della Tariffa Doganale utilizzata dal Regno di Sardegna ed applicata nel corso degli anni a tutte le province che man mano si annetterono, a Tariffa Doganale del Regno d'Italia³. Furono questi i primi due strumenti legislativi nelle mani dell'allora Direzione Generale delle Gabelle e delle Privative, nata a seguito dell'unificazione nazionale. La Direzione Generale operava con delega del Ministero delle finanze Giovanni Lanza, alla riscossione dei dazi⁴ al consumo, l'odierna IVA, ed alla gestione dei servizi doganali di tabacchi, sali e del corpo

3 NICALI A., FAVALE G., *Storia delle dogane, Profili storici della politica doganale italiana*, De Luca Editori D'arte, Roma, 2004, p. 33.

4 Possiamo distinguere diverse forme di dazio:

- dazio *ad valorem*, espressi in misura percentuale applicata al valore delle merci;
- dazi specifici, espressi in unità di misura delle merci (peso, lunghezza, volume, gradazione alcolica, ecc);
- dazi misti, che prevedono l'applicazione congiunta dei dazi *ad valorem* e dei dazi specifici;
- dazi antidumping e compensativi, applicati alle merci che usufruiscono di pratiche sleali di concorrenza internazionale;
- dazi di ritorsione, applicati alle merci provenienti da Paesi che attuano politiche discriminatorie nei confronti della Comunità Europea

Vanno inoltre segnalati i diritti doganali o di confine (quali diritti di magazzinaggio, di statistica, di visita sanitaria, ecc.) che trovano il loro presupposto nell'esistenza di uno specifico servizio reso all'operatore commerciale". TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 2011, pp. 135-136.

della guardia doganale.

Come tutti i grandi cambiamenti, l'unificazione ebbe ripercussioni ambivalenti: possiamo quindi sottolineare come da un lato vi fu l'eliminazione delle dogane interne, con notevoli ripercussioni positive sul commercio; dall'altro però un corposo esubero a livello di organico. Esito naturale di quanto detto, fu una serie di crisi in ambito occupazionale: si resero pressochè indispensabili ingenti tagli del personale, tagli così significativi da rendere più che necessario l'intervento del governo e l'adozione di politiche straordinarie a favore dell'occupazione. Il personale, al quale si fa qui riferimento, si componeva presumibilmente di soggetti civili, che possiamo inquadrare come i dipendenti dell'amministrazione doganale, e di operatori militari, ovvero il personale della Guardia di Finanza, nata dalla scissione nel 1881 del Corpo della Guardia Doganale dalla Direzione Generale delle Gabelle e delle Privative.

Le criticità del tempo furono aggravate poi dal contrabbando e dal protezionismo, quest'ultimo legato a logiche di governo e culture diverse tra gli stati confinanti.

Ad una Francia ed Inghilterra più liberiste, si contrapponeva un'Italia scissa in due fronti, da una parte un Piemonte influenzato da idee più "europeiste", dall'altro un mezzogiorno ancorato a logiche protezionistiche⁵.

Si presentava quindi una forte necessità di integrare, di agganciare, l'economia italiana ad un contesto internazionale, più liberista e liberale, per guidare il Paese verso la ripresa. Il limite della nostra Nazione era bello che evidente: vi era un'economia che si basava prettamente sull'intervento dello Stato, schema totalmente opposto al comportamento di altre economie dove vigevano i principi del libero scambio. Ad aggravare il quadro fin qui descritto, si aggiunsero nel breve periodo conflitti tra Stati sulle politiche daziarie, alla luce dello sviluppo di alcuni settori come quello cotoniero o metallurgico in determinate aree, che non fecero altro che aggravare la situazione economica. Per fronteggiare tale problematica furono firmati una lunga serie di accordi bilaterali per favorire il commercio, accordi stilati con la promessa di una reciproca riduzione dell'aliquota

5 NICALI A., FAVALE G., *Storia delle dogane, Profili storici della politica doganale italiana*, De Luca Editori D'arte, Roma, 2004, pp. 40-41.

daziaria.

Si assistette all'istituzione dell'odierno Laboratorio Chimico dell'Agenzia, chiamato al tempo Laboratorio Chimico Centrale della Gabella, con il Regio Decreto del 7 Giugno 1886, per merito del Ministro Magliani, entrato operativamente a far parte dell'amministrazione doganale nel 1893. Nel 1887 fu emanata la Tariffa Protettiva, a seguito di pressioni protezionistiche, a tutela di alcuni settori del comparto industriale, oltre ad una serie di regii decreti il cui intento era quello di rivedere l'assetto strutturale ed organizzativo, assegnando precisi compiti e funzioni. Pochi anni dopo, 1894, ci fu l'entrata in vigore del nuovo Testo Unico delle Leggi Doganali, seguito a poca distanza dal relativo Regolamento d'applicazione e dalla Legge sull'ordinamento della Guardia di Finanza, grazie all'opera del Ministro Paolo Boselli⁶.

I successivi anni si caratterizzarono per il continuo aumento delle voci tariffarie previste e la diminuzione dei dazi, in accordo con gli altri Stati, per favorire il commercio: si stava perdendo quindi l'impronta protezionistica che ebbe il suo massimo exploit nel 1887 appunto, con l'emanazione della Tariffa Protettiva⁷, il tutto in un non stop di disposizioni per il riordino dell'amministrazione.

L'exkursus vede poi un altro momento fondamentale, l'avvento della Grande Guerra, che fece porre l'attenzione principalmente su politiche di contingentamento, di riformulazione delle tariffe doganali, di divieti di importazioni ed esportazioni verso le nazioni nemiche e di profonda riorganizzazione amministrativa. Seguirono gli anni '20, ovvero gli anni del regime fascista, che portarono in essere una politica di riforme strutturali in tutti i settori. Particolare attenzione, nel periodo in esame, fu posta sulla politica doganale: riprova è data dalla la Legge Doganale n. 1424 del 25 Settembre 1940, e nello specifico sui rapporti tra Stato e colonie, come fecero gran parte delle

6 NICALI A., FAVALE G., *Storia delle dogane, Profili storici della politica doganale italiana*, De Luca Editori D'arte, Roma, 2004, p. 50.

7 "La tariffa approvata aumentò notevolmente le aliquote daziarie e complessivamente risultò essere altamente protezionistica per i prodotti industriali, specie nei settori cotoniero, metallurgico e meccanico [...]". VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, p. 28.

potenze europee⁸.

Con lo scoppio della seconda guerra mondiale, e quindi con l'entrata in vigore della legge di guerra, importazioni ed esportazioni furono nuovamente bloccate e l'economia subì un forte contraccolpo a causa della chiusura dei canali commerciali verso l'esterno⁹. Al termine del conflitto, grazie soprattutto alla politica di aiuti americana, ed alla stipula di nuove convenzioni commerciali, vi fu una forte ripresa dell'economia dettata sostanzialmente dalla necessità di ricostruzione del Paese; si incominciò così ad intravedere una liberalizzazione del commercio, la caduta dei primi dazi e la nascita dei primi accordi multilaterali.

8 FRUSCIONE A., *La dogana nei secoli*, Rivista *Il Doganalista*, n. 4/2013, pp. 3-4.

9 In realtà la chiusura dei canali non fu totale, infatti quelli con le nazioni alleate rimasero aperti.

I.II - Dalla CEE all'Unione Europea

L'evoluzione della materia continua negli anni successivi il secondo conflitto mondiale, dove vide la luce il primo grande accordo multilaterale, ovvero più nazioni si unirono con l'ideale di raggiungere un benessere comune. Nacque così l'ITO, l'Organizzazione Internazionale del Commercio, su iniziativa delle Nazioni Unite, il cui intento era quello di favorire gli scambi commerciali raggruppando il maggior numero di nazioni aderenti.

L'accordo fu raggiunto nel corso della 'Conferenza sul commercio e l'occupazione' dell'ONU a L'Avana - Cuba - nel 1947, ma non fu mai ratificato a causa di divergenze tra alcuni stati, in particolar modo gli Stati Uniti d'America¹⁰. Con la mancata ratifica dell'accordo entrò in funzione nel 1948 il GATT, acronimo inglese di Accordo Generale sulle Tariffe ed il Commercio, firmato a Ginevra, anch'esso su iniziativa delle Nazioni Unite ed in vigore fino al 1994. L'intento era sempre quello di favorire il commercio internazionale, eliminando ogni tipo di barriera di carattere tariffario e quantitativo, come nel caso delle contingenze. Un principio cardine del GATT, se non addirittura il principio cardine, era la Most Favored Nation, la clausola della nazione più favorita prevista all'articolo 1 del Trattato che sentenzia: "[...] any advantage, favour, privilege or immunity granted by any contracting party to any product originating in or destined for any other country shall be accorded immediately and unconditionally to the like product originating in or destined for the territories of all other contracting parties", ovvero qualsiasi tipo di vantaggio, favore, immunità, concesso da un Stato contraente ad un prodotto originario di un altro Stato o ad esso destinato, era esteso, immediatamente e senza condizioni, a tutti i prodotti simili, originari del territorio di ogni altro Stato o ad esso destinato¹¹.

10 VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, pp. 71-72.

11 Qualora vi fossero, ad esempio, tre Stati (A, B e C), si può affermare che lo Stato concedente "A" si impegna ad estendere allo Stato beneficiario "B" tutti i vantaggi concessi allo Stato "C" (nazione più favorita). VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le*

Nel corso degli anni non mancarono tra i diversi rappresentanti delle nazioni una serie di incontri, nel gergo chiamati Round, aventi come finalità la sostanziale riduzione delle tariffe doganali, l'attuazione di politiche anti-dumping¹² e l'istituzione di un'unione doganale con zone di libero scambio. Fondamentale fra tutti fu l'Uruguay Round, tenutosi nel 1986 e terminato solamente nel 1994 a Marrakech, con la firma di ratifica.

Il risultato di questa maratona politica fu l'istituzione del WTO nel 1995, cioè dell'Organizzazione Mondiale del Commercio, accanto alla quale oggi opera l'Organizzazione Mondiale delle Dogane, il WCO, che si è posta come obiettivi l'armonizzazione dei sistemi e delle procedure doganali in merito a legislazione, nomenclatura e al valore delle merci stesse, oltre a favorire la comunicazione e la cooperazione tra i membri. L'OMC ha ereditato i compiti e le finalità del GATT, ovvero perseguire l'abolizione delle barriere tariffarie al commercio internazionale estendendo però il proprio campo d'azione non solo alle merci, ma anche ai servizi ed alle proprietà intellettuali, rendendo così il commercio più libero e trasparente: "[...] provide the common institutional framework for the conduct of trade relations among its Members in matters related to the agreements and associated legal instruments included in the Annexes to this Agreement"¹³, promuovendo l'attuazione e la realizzazione degli obiettivi indicati nella convenzione base del WTO. All'articolo 3 dell'accordo vengono definite le sue funzioni, come gestire il sistema di risoluzione delle controversie oppure cooperare con l'International Monetary Fund e l'International Bank for Reconstruction and Development per

dogane negli scambi internazionali, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, p. 73.

12 Politiche anti-dumping introdotte durante il Kennedy Round del 1964 a Ginevra, articolo 6 del GATT 1947 che recita " The contracting parties recognize that dumping, by which products of one country are introduced into the commerce of another country at less than the normal value of the products, is to be condemned if it causes or threatens material injury to an established industry in the territory of a contracting party or materially retards the establishment of a domestic industry [...]" il cui intento è quello di evitare che allo stesso prodotto siano applicati due prezzi di vendita diversi, uno riferito al mercato di origine ed uno al mercato terzo, nettamente più basso del primo, creando così una fattispecie di concorrenza sleale.

13 Articolo 2, paragrafo 1 del WTO Agreement.

migliorare le politiche economiche mondiali¹⁴.

Oltre a questo organismo opera dal 1960 l'OCSE, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, nata dalle ceneri dell'OEECE, il cui intento era quello di creare una cooperazione tra Stati subito dopo il termine del secondo conflitto mondiale. Con il passaggio all'OCSE vi è stato un allargamento anche a nazioni extra-UE, come Canada e USA, con una politica orientata ad inseguire obiettivi di integrazioni e cooperazione economica tra i Paesi membri. Ulteriore istituzione che si formò nel secolo scorso, più precisamente nel 1951, fu la CECA, Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, con l'Italia tra le nazioni firmatarie. Scopo della CECA, che agiva a livello comunitario, era quello di riunire le forze di più nazioni nella produzione e nel commercio di questi due beni che più che mai come allora occorreano: il Trattato prevedeva l'esenzione da qualsiasi dazio su tali materie e vietava l'applicazione di una qualsiasi tariffa diversa da quella concordata, introducendo così un sistema di libera circolazione¹⁵. Erano gli anni dopo il conflitto, con un'intera Europa da ricostruire dal punto di vista industriale ma anche sociale: erano anni caratterizzati dalla voglia di uscire da un periodo nero della storia mondiale, dalla voglia di dimenticare il passato e di

14 Per maggiori approfondimenti si rimanda all'articolo 3 del WTO Agreement.

15 DE DEO F., Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia. Si definisce zona di libero scambio, un gruppo di due o più stati, territori aventi le seguenti caratteristiche:

- ciascun Paese mantiene la propria politica commerciale e tariffaria nei confronti di stati terzi;
- non sono dovuti dazi sulle importazioni delle merci provenienti da soggetti situati nella zona di libero scambio e poste in commercio nello stesso ambito territoriale. Esempi di zone di libero scambio sono: UE-EFTA, UE-MAGHREB.

Un'unione doganale invece è un gruppo di due o più stati, territori con le seguenti caratteristiche:

- tariffa e politica commerciale comune nei confronti di stati terzi;
- non sono dovuti dazi sulle merci dichiarate in libera circolazione e poste in commercio nello stesso ambito territoriale;
- normativa doganale comune e politica di armonizzazione delle imposte indirette, come iva ed accise. Esempi di unioni doganali sono: UE-Turchia, UE-Principato di Andorra, UE-Repubblica di San Marino.

unirsi per sentirsi parte di un'unica grande entità. Fu anche per questo, per porre fine a guerre tra stati confinanti, che nel 1957 con il Trattato di Roma, nasce la CEE, la Comunità Economica Europea¹⁶.

L'idea era quella di costruire un mercato comune, un'unione doganale, un mercato privo di dazi doganali tra i Paesi membri, privo di restrizioni quantitative: un mercato dove esisteva una sola tariffa doganale da applicare verso l'esterno, il tutto in un contesto di politiche economiche comuni. In quest'arco temporale vengono poste le fondamenta di quella che noi oggi chiamiamo Unione Europea: non si ragiona più per singolo Stato, ma per Comunità, le linee guida in determinate materie vengono dettate a livello europeo, agli Stati membri spetta il secondario compito di applicarle. Nella gerarchia delle fonti del diritto interno entra prepotentemente la norma comunitaria, che scalza di un gradino le leggi ordinarie dello Stato se in conflitto con essa¹⁷, il tutto in piena sintonia con l'articolo 11 della Costituzione Italiana che recita "L'Italia [...] consente, in condizioni di parità con gli altri stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo"¹⁸. Adesso si ricerca il benessere comune a livello comunitario, vengono postulate le quattro libertà fondamentali: libertà di circolazione delle persone, dei servizi, delle merci e dei capitali. Nel 1968 viene emanata la Tariffa Doganale Comune, viene eliminato definitivamente qualsiasi altro tipo di tariffa o contingenza, e si realizza l'unione

16 In realtà è più corretto parlare di Trattati di Roma, perchè oltre a quello appena citato, ve ne fu un secondo con il quale venne istituita la Comunità Europea dell'Energia Atomica, l'Euratom, entrambi entrati in vigore il 1 Gennaio 1958.

17 "La fonte comunitaria, nell'ambito della sfera di competenza ad essa riservata, non può essere in alcun modo sostituita, derogata o abrogata anche parzialmente dalla legge statale: in altre parole, la norma comunitaria prevale sulla norma legislativa interna, sia essa *anteriore* o *posteriore*". FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2007, p. 25.

18 Attualmente, alcuni articoli del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, D.P.R. n. 43 del 23 Gennaio 1973, sono ancora in vigore, in particolar modo quelli inerenti le sanzioni (art. 282 e ss.), materia in cui il legislatore europeo ha lasciato libero arbitrio ai singoli stati membri.

doganale comunitaria: quasi a distanza di cent'anni, l'Italia presenza ad una seconda unificazione, dall'unione doganale nazionale precedentemente citata, a quella comunitaria del '68. Il momento ora tracciato è un traguardo fondamentale nella storia italiana, un momento nel quale finalmente si ha riprova di come le politiche governative seguite negli anni abbiano dato frutto. E si arriva così nel Gennaio del 1973, a quello che può essere definito come il primo strumento legislativo nazionale del dopo guerra, il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, il D.P.R. n. 43/73. Con tale pilastro normativo viene determinato, tra le altre cose, il territorio doganale entro il quale la legge produce i suoi effetti "La linea doganale è quella linea che circoscrive il territorio doganale dello Stato su cui ha efficacia la Legge Doganale; essa è formata dal lido del mare e dai confini con gli altri stati. Salvo poche eccezioni il territorio doganale corrisponde normalmente con il territorio politico dello Stato"¹⁹, ma non solo, vengono anche chiariti i regimi doganali, le sanzioni, le procedure di accertamento, l'organigramma dell'amministrazione doganale, insomma viene racchiusa la materia in un unico grande Testo.

Con il passare degli anni, si assiste in ambito doganale, oltre che ad una continua promulgazione di accordi per la liberalizzazione del mercato ed all'attuazione di politiche a favore di Paesi in via di sviluppo, anche ad un cambiamento culturale nella società. A questo periodo infatti dobbiamo ricollegare le cadute delle ultime dittature rimaste in piedi nel continente²⁰, ma non solo, cade il muro di Berlino nel Novembre del 1989, vero simbolo della definitiva fine della divisione tra Europa dell'Est ed Europa dell'Ovest. Arriviamo così al 1992, altra tappa fondamentale ed anno della stipula del Trattato di Maastricht. Il 1992 è un anno miliare per il settore doganale: oltre al Trattato di Maastricht, dove vengono definiti i parametri da rispettare per poter entrare nella neo Unione Europea e si dà vita all'unione economica e monetaria, viene redatto il primo codice doganale comunitario, il

19 LOMBARDI L., *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, Franco Angeli Editore, Milano, 1977, p. 110.

20 Le ultime sono quelle nella penisola iberica intorno alla metà degli anni '70, cioè quella di Salazar in Portogallo e di Franco in Spagna.

Regolamento Cee n. 2913/1992, seguito un anno dopo dal Regolamento Cee n. 2454/1993 contenente le Disposizioni d'applicazione. Il 1992 inoltre è l'anno che segna il passaggio dalla Comunità Economica Europea all'Unione Europea, è l'anno della nascita della legge doganale europea, del mercato unico europeo, dove dalla teoria si passa alla pratica, dove iniziano finalmente a scomparire fisicamente le frontiere tra gli stati²¹. I postulati sottoscritti nel Trattato di Roma, con qualche anno di ritardo rispetto a quanto inizialmente previsto, prendono vita, finalmente merci, persone, servizi e capitali possono liberamente transitare all'interno dei nuovi confini disegnati. Il Codice Doganale Comunitario stabilisce regimi, procedure e norme alle quali sono assoggettate le merci oggetto di scambio tra Paesi membri dell'Unione Europea e Paesi extra-UE. Focalizzandosi brevemente su quest'ultimo punto, il regolamento Cee definisce, all'articolo 1, il proprio campo d'applicazione, ovvero:

- agli scambi tra la Comunità ed i Paesi terzi,
- alle merci contemplate da uno dei trattati che istituiscono, rispettivamente, la Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, la Comunità Economica Europea e la Comunità Europea dell'Energia Atomica²².

Siamo così entrati nel vivo degli anni '90 che si caratterizzano per il boom dell'ICT: sono gli anni delle nuove tecnologie, di internet, dell'elettronica, della rete, e tutto questo non poteva non produrre effetti anche sull'attività doganale. Nasce il sistema informativo AIDA²³, la dichiarazione doganale telematica, la tariffa doganale comune informatizzata, nasce il circuito di controllo basato sull'analisi dei rischi, tutte novità che porteranno benefici positivi come celerità e maggior convenienza economica agli scambi commerciali. Un esempio sono le 15

21 La convenzione di Schengen, riassumendo, prevedeva l'eliminazione graduale dei controlli ai confini e di conseguenza delle frontiere fisiche, tra gli stati aderenti, introducendo così un regime di libera circolazione.

22 Altro articolo interessante è il numero 4, dove vengono fornite delle brevi definizioni, comuni per tutti i Paesi membri, delle principali voci e figure utili al fine di evitare distorsioni nell'interpretazione della norma.

23 AIDA, acronimo di Automazione Integrata Dogane Accise, nasce nel 2003 ed è il sistema informativo dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

milioni di dichiarazioni doganali presentate nel 2012 in Italia di cui solo lo 0,1% presentato su carta, ed il controllo automatizzato che ha permesso lo svincolo delle merci tra i 2 ed i 5 minuti nel 95,4% dei casi²⁴.

Nel frattempo la struttura doganale interna è oggetto di continue iniziative di investimento, semplificazione e miglioramento al fine di snellire e rendere così più agevoli le procedure. Importante in tal senso è stata la sezione dedicata alle agenzie fiscali nel D.Lgs. n. 300 del 30 Luglio 1999, con il quale sono state apportate importanti modifiche all'intera amministrazione doganale, specificando all'articolo 63 che essa è "competente a svolgere i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei diritti doganali e della fiscalità interna negli scambi internazionali, delle accise sulla produzione e sui consumi [...] operando in stretto collegamento con gli organi dell'Unione Europea nel quadro dei processi di armonizzazione e di sviluppo dell'unificazione europea". Ma all'Agenzia doganale sono stati affidati anche compiti di natura non prettamente fiscale: questo sia sotto impulso nazionale sia comunitario, come in materia di salute, sicurezza ed ordine pubblico, in materia di tutela del patrimonio artistico-culturale, zootecnico-ambientale e di lotta ai diversi traffici illeciti di armi, droga o denaro.

Amministrazione doganale che nel Gennaio 2001, con il D.M. n. 1390 del 28 Dicembre 2000, diventa Agenzia delle dogane²⁵, nuovamente ristrutturata a livello centrale ed a livello periferico e con una nuova missione: il raggiungimento dei risultati prefissati ed il soddisfacimento degli utenti, il tutto attraverso la semplificazione dei rapporti con gli operatori, migliorando procedura e trasparenza.

24 Dati reperibili presso l'indirizzo web dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli,

<http://www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/internet/ed/operatore/ecustoms+aida/aida/aida>, consultato il giorno 31 Ottobre 2013.

25 Agenzia fiscale dotata "di un proprio statuto, [...] e personalità giuridica di diritto pubblico. [...] riconosciuta una ampia autonomia organizzativa, regolamentare, amministrativa, patrimoniale contabile e di bilancio". FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2007, p. 158.

I.III - L'ente doganale di oggi

Entriamo nel nuovo millennio, caratterizzato da un crescente numero di nazioni che aderiscono al "progetto" dell'UE e da un conseguente ridisegnamento dei confini doganali, per arrivare al 2007, dove con la firma del Trattato di Lisbona, entrato in vigore due anni dopo, si contano un totale di 27 nazioni, contro le 6 del 1957. Trattato che aggiorna o forse è meglio dire modifica, il Trattato di Maastricht e quello di Roma, e che è inteso a "rendere l'UE più efficiente e trasparente, e quindi in grado di far fronte alle sfide globali quali il cambiamento climatico, la sicurezza e lo sviluppo sostenibile"²⁶.

Altra tappa indelebile nella storia del settore doganale è il successivo 2008, anno di introduzione del nuovo Codice Doganale Comunitario Aggiornato, il Reg. Ce n. 450/2008, seguito nel 2009 dal Reg. Ce n. 414, recante le Disposizioni d'applicazione. L'attuale codice comunitario ha un'impostazione diversa rispetto al suo predecessore, difatti esso si incentra principalmente sulle norme e sulle procedure in merito alle merci assoggettate ad operazioni di importazione od esportazione da o verso la Comunità Europea²⁷. L'obiettivo di tale fonte normativa è quello di modernizzare, semplificando, il codice doganale del 1992, principalmente attraverso l'informatizzazione delle amministrazioni doganali nazionali. Oggi la dichiarazione doganale elettronica è la prassi, la forma cartacea si è ridotta a mera eccezione²⁸, sono stati ridotti i regimi doganali, sono state apportate semplificazioni per gli operatori autorizzati basate su regole comuni, sono state definite le competenze delle autorità doganali, dando enfasi al loro ruolo, come sancito dall'articolo 2 del nuovo Regolamento Ce "Le autorità doganali hanno la responsabilità primaria della supervisione degli scambi internazionali della Comunità in modo da contribuire al commercio leale e libero,

26 Estrazione dal sito internet dell'Unione Europea, http://europa.eu/about-eu/eu-history/2000-2009/index_it.htm, consultato il giorno 31 Ottobre 2013.

27 Per maggiori approfondimenti vedasi articolo 1, Reg. Ce n. 450/2008.

28 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 38.

all'attuazione degli aspetti esterni del mercato interno, della politica commerciale comune [...]. Le autorità doganali mettono in atto misure intese in particolare ai seguenti obiettivi:

- a) tutelare gli interessi finanziari della Comunità e dei suoi stati membri;
- b) tutelare la Comunità dal commercio sleale e illegale sostenendo nel contempo le attività commerciali legittime;
- c) garantire la sicurezza della Comunità e dei suoi residenti nonché la tutela dell'ambiente, ove necessario in stretta cooperazione con altre autorità;
- d) mantenere un equilibrio adeguato fra i controlli doganali e l'agevolazione degli scambi legittimi"²⁹.

Il codice aggiornato rappresenta il culmine di un lavoro profondo e duraturo della Comunità Europea volto a promuovere un'applicazione omogenea della normativa doganale in tutto il territorio comunitario³⁰. Ad oggi le diverse amministrazioni collaborano come se fossero un'unica entità avente un'unica struttura ed un unico quadro normativo, dimostrando così di aver recepito il richiamo del paragrafo 1, articolo 2 del Regolamento Cee n. 2913/1992 secondo il quale "Salvo disposizioni contrarie stabilite da convenzioni internazionali o da prassi consuetudinarie di portata geografica ed economica limitata o da provvedimenti comunitari autonomi, la normativa doganale comunitaria si applica in modo uniforme in tutto il territorio doganale della Comunità".

In tal senso, alla fine degli anni '90, la Comunità Europea istituì una serie di programmi d'azione denominati 'Dogana'³¹, il cui obiettivo era quello di promuovere l'armonizzazione in materia doganale. In particolare, all'articolo 4, paragrafo 1 della Decisione n. 210/1997/CE, con la quale veniva istituito il programma 'Dogana 2002', il legislatore comunitario specificava che tale progetto era inteso a: "1) garantire un'applicazione del diritto comunitario che assicuri

29 DE DEO F., Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

30 DESIDERIO D., GIFFONI M., *Il codice doganale veste i panni dell'Unione*, Rivista *Il Doganalista*, n. 2/2012, pp. 3-4.

31 Il primo è stato Dogana 2000, in ordine poi vengono Dogana 2002, Dogana 2007, entrambi come prolungamento del primo e l'ultimo, Dogana 2013.

- risultati equivalenti in ogni punto del territorio doganale della Comunità al fine di:
- evitare distorsioni pregiudizievoli al buon funzionamento del mercato interno, che potrebbero verificarsi a causa di un'applicazione non uniforme delle procedure doganali nelle varie parti della Comunità;
 - [...];
 - fornire un livello equivalente di protezione ai cittadini e agli operatori economici della Comunità, indipendentemente dal punto del territorio doganale della Comunità in cui sono espletate le formalità di sdoganamento, pur garantendo la fluidità necessaria alle operazioni di commercio estero".

Abbiamo iniziato a raccontare l'evoluzione dell'ente doganale partendo dall'anno dell'unificazione del Regno d'Italia per giungere ai giorni nostri, dove in un'ottica di spending review, all'Agenzia delle dogane è stata accorporata l'amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, diventando così Agenzia delle dogane e dei monopoli³². Oggi tale struttura pone con maggior vigore il proprio focus d'azione su attività aventi carattere extra-fiscale. Come prima si accennava, l'autorità doganale esegue azioni di lotta al contrabbando, sequestrando merce contraffatta o pericolosa, di salvaguardia di specie di flora e fauna protette e di contrasto alla criminalità organizzata nel commercio di armi e stupefacenti, ma essa è chiamata anche a dare impulso al commercio, semplificando la burocrazia, informatizzando le procedure rendendo così più veloci e semplici le pratiche³³. Interessante è il richiamo contenuto nella Comunicazione n. 169/2008/CE della Commissione delle Comunità Europee diretta al Consiglio, al Parlamento Europeo ed al Comitato Economico e Sociale Europeo con la quale si intende sottolineare una strategia diretta a completare la riforma delle dogane. Con la presente comunicazione la commissione "intende completare il processo di riforma con un ulteriore elemento che tocca la futura organizzazione e la dimensione umana delle

32 Con il D. L. n. 95 del 6 Luglio 2012, convertito successivamente in Legge n. 135 del 7 Agosto 2012, è avvenuta l'incorporazione dell'amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, nell'Agenzia delle dogane a partire dal 1 Dicembre 2012, con la nuova denominazione di Agenzia delle dogane e dei monopoli.

33 DE DEO F., Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

amministrazioni doganali. [...]. Suggestisce la modernizzazione dei metodi di lavoro, lo sviluppo delle competenze del personale e la redistribuzione efficace ed efficiente delle risorse", continua specificando che "le dogane UE devono avere obiettivi strategici comuni e per obiettivi strategici comuni si intendono:

- protezione: proteggere la società e gli interessi finanziari della Comunità,
- competitività: sostenere la competitività delle imprese europee,
- facilitazione: agevolare ulteriormente il commercio legittimo,
- controllo: controllare e gestire il ciclo della distribuzione per il movimento internazionale della merce,
- cooperazione: mantenere, rafforzare e favorire la cooperazione di qualità fra le autorità doganali degli stati membri, fra i servizi doganali ed altri organismi pubblici e fra i servizi doganali e le imprese".

Questo "cambio" di attenzione lo si può imputare ad un fattore, ovvero il mercato comune. Difatti, con l'unificazione doganale vi è stata la caduta dei controlli interni, con conseguente eliminazione dei dazi: quanto detto ha ridimensionato l'attività di riscossione, vero core business della dogana fino a pochi anni fa. Oggi se una merce proveniente da un Paese extra-UE e diretta in Italia, entra nel territorio comunitario attraverso la Germania, essa potrà liberamente circolare ed arrivare alla destinazione finale senza essere obbligata ad ulteriori verifiche. Così facendo, se si vuole trovare un aspetto negativo all'unione dei mercati, o meglio alla decadenza dei controlli interni, si ha che si potrebbe verificare la possibilità che "un Paese (Ue e non) possa essere strategicamente scelto dagli esportatori/importatori per immettere in un determinato territorio doganale merci anche a seconda del numero di procedure doganali richieste dal Paese e delle relative tempistiche di svincolo. Il fatto che Paesi membri dell'Unione Europea richiedono un diverso numero di documenti non deve stupire: le amministrazioni doganali dei singoli stati membri hanno funzioni uguali [...] ma anche attività più caratteristiche e specifiche che si differenziano a seconda degli stati"³⁴, ma si potrebbe verificare la possibilità, e questo è un parere di chi scrive, che un Paese

34 VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, pp. 117-118.

possa essere scelto dagli operatori economici anche in base alla rigidità dei controlli doganali, sfruttando così i limiti di alcune amministrazioni.

Capitolo II - Dichiarazione e regimi doganali

Nel precedente capitolo abbiamo sottolineato come, con il Regolamento Cee n. 2913/1992, siano stati ridotti e resi comuni per tutti gli stati membri, i regimi doganali ai quali le merci possono essere assoggettate. Prima però di vederli nello specifico, è utile a giudizio personale, fornire delucidazioni in merito ad un elemento essenziale dell'accertamento doganale, la dichiarazione doganale, punto di partenza dell'attività di verifica. Dichiarazione che racchiude al suo interno l'intento dell'operatore, e sopra la quale l'Agenzia doganale punterà il proprio focus d'analisi al fine di giungere alla corretta determinazione dei diritti spettanti. Si vedranno poi le procedure semplificate, introdotte dal legislatore per agevolare la complessa ed intensa attività delle parti: operatori economici da un lato ed autorità doganali dall'altro, per concludere con una disamina degli 8 regimi previsti a livello comunitario.

II.1 - La dichiarazione doganale

Con la presentazione della dichiarazione doganale il proprietario, o il suo rappresentante³⁵, definisce la destinazione doganale che intende dare alla merce in oggetto, ponendosi l'obiettivo di assegnare al bene che supera la linea doganale una finalità necessaria all'autorità doganale per procedere con le proprie operazioni di controllo. Il legislatore comunitario all'articolo 4, punto 15) del codice doganale, elenca le diverse destinazioni doganali³⁶ alle quali una merce può essere assoggettata, ovvero:

- "a) il vincolo della merce ad un regime doganale;
- b) la sua introduzione in zona franca o in deposito franco;
- c) la sua riesportazione fuori del territorio doganale della Comunità;
- d) la sua distruzione;
- e) il suo abbandono all'Erario".

Il modello di riferimento per la presentazione della dichiarazione doganale è il DAU, Documento Amministrativo Unico, introdotto dal Reg. Cee n. 2454/1993 e modificato nel tempo dal Reg. Cee n. 2286/2003 che ha istituito nuove modalità di compilazione valide dal 1 Gennaio 2007. Il punto di forza del modello unico risiede nel fatto che diventa utilizzabile sia per le operazioni di importazione che per quelle di esportazione: infatti, a seconda del regime prescelto, verrà utilizzata

35 Il TULD prevede la fattispecie della rappresentanza, distinguendo quella diretta da quella indiretta. Per ulteriori approfondimenti vedasi l'articolo 40 del D. P. R n. 43/1973. Ma l'istituto della rappresentanza viene riconosciuto anche dal Codice Doganale Comunitario, il quale all'articolo 5 dispone per prima cosa che chiunque, salvo le condizioni previste dall'articolo 64, par. 2, può farsi rappresentare presso l'autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale, ed al secondo punto invece, distingue anche lui la rappresentanza diretta, ovvero quando il rappresentante agisce a nome e per conto di terzi, da quella indiretta, quando il rappresentante agisce a nome proprio ma per conto di terzi.

36 "Per destinazioni doganali si intendono le operazioni doganali che sono consentite alle merci estere o alle merci nazionali o nazionalizzate, nei modi e nelle forme previste dalle norme doganali". LOMBARDI L., *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, Franco Angeli Editore, Milano, 1977, p. 112.

una combinazione diversa degli 8 fogli che lo compongono.

Il DAU, come dicevamo, si compone di 8 esemplari numerati progressivamente, ognuno avente codice di riconoscimento e funzione propria e deve essere necessariamente utilizzato in tutti i casi in cui un bene viene vincolato ad un qualsivoglia regime e conseguentemente, a tutti i casi di esportazione definitiva della merce³⁷. Il modello di riferimento è rappresentato negli allegati n. 31-34 del Reg. Cee n. 2454/1993 e come poco fa si diceva, la dichiarazione può essere presentata sia dal proprietario della merce sia da un suo rappresentate³⁸. Si identificano pertanto due figure, entrambi possessori al momento dell'atto di presentazione, ma solamente uno effettivo proprietario. Tale facoltà viene riconosciuta non solo dal legislatore nazionale, ma anche da quello comunitario, il quale definisce dichiarante "la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana"³⁹ e rappresentante "[...] chiunque sia in grado di presentare o di far presentare al servizio doganale competente la relativa merce e tutti i documenti la cui presentazione sia necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata". A prescindere da ciò, è richiesto comunque che il dichiarante sia stabilito nell'Unione Europea, salvo le eccezioni previste dal comma 2, lettera b) dell'articolo 64 del Regolamento Cee n. 2913/1992.

Il codice doganale prevede tre forme distinte con le quali la dichiarazione può essere depositata⁴⁰:

- mediante dichiarazione verbale, se prevista, ed è la classica fattispecie che si realizza in presenza di merci di poco o nullo valore commerciale: ad esempio

37 CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 136.

38 "Ogni qualvolta le disposizioni in materia doganale prescrivono al proprietario della merce di fare una dichiarazione o di compiere determinati atti o di osservare speciali obblighi e norme ovvero gli consentono di esercitare determinati diritti, il proprietario stesso può agire a mezzo di un rappresentante". LOMBARDI L., *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, Franco Angeli Editore, Milano, 1977, p. 113.

39 Per un maggior ragguaglio si rimanda all'articolo 4, punto 18) del Reg. Cee N. 2913/1992.

40 Articolo 61 del Reg. Cee N. 2913/1992.

quando si va in un Paese extracomunitario in vacanza e si acquista un prodotto locale;

- per iscritto, metodo oramai in disuso, ma che fino al boom dell'elettronica-informatica era la procedura più utilizzata;

- il sistema informatico, sistema EDI, contemplato ed allo stesso tempo promosso dall'Unione Europea al fine di rendere più celere, vantaggiosa e sicura la presentazione della documentazione⁴¹.

L'EDI, acronimo di Electronic Data Interchange, è un sistema introdotto nel nostro ordinamento dalla Circolare del Ministero delle finanze n. 333/D, nel 27/12/1995, in ottemperanza a quanto previsto dal Reg. Cee n. 2913/1992 sulla possibilità di effettuare le dichiarazioni in dogana mediante procedimenti informatici. Tale software prevede lo scambio di informazioni tramite una struttura di messaggi codificata tra operatori ed autorità, in un'ottica di efficienza e celerità⁴²: l'articolo 222 delle DAC al paragrafo 2, stabilisce che "Una dichiarazione doganale effettuata mediante EDI è considerata presentata all'atto del ricevimento del messaggio EDI da parte dell'autorità doganale" e sottolinea al paragrafo 1 che "[...] le indicazioni della dichiarazione scritta di cui all'allegato 37 sono sostituite dalla trasmissione doganale all'uopo designato [...]"⁴³. Ma anche l'Agenzia delle dogane ha visto necessario, causa il crescente numero di richieste di autorizzazione all'utilizzo del Servizio Telematico Doganale, provvedere a regolamentare l'accesso tramite sistema informatico, emanando nel 2004 la circolare n. 63/D volta a realizzare "nuove procedure e nuovi processi organizzativi al fine di semplificare e accelerare il rilascio delle relative autorizzazioni".

Rimane comunque vivo l'obbligo di presentare il documento, a prescindere dalla forma utilizzata, accompagnato da tutti quei documenti previsti dall'ambito del regime prescelto; ciò viene sottolineato dal legislatore comunitario al comma 2,

41 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli, Torino, 2012, p. 36.

42 MASSIMO F., *Manuale di diritto e pratica doganale*, IPSOA, Roma, 2003, p. 529.

43 La circolare inoltre si occupa del tema della dichiarazione e dell'iter necessario per la sua approvazione.

dell'articolo 62, Reg. Cee n. 2913/1992⁴⁴.

All'interno del documento vengono indicati dati come le generalità e domicilio del dichiarante e del proprietario delle merci, il codice fiscale dei soggetti, il numero e specie dei colli, il valore delle merci, il luogo di origine, di provenienza e di destinazione delle merci, una descrizione completa delle merci (qualità, quantità, denominazione commerciale, classificazione doganale), la dogana di uscita se diversa da quella di emissione, la classificazione tariffaria, il tutto in ottemperanza a quanto richiesto dall'articolo 4 del D. Lgs. n. 374/1990.

Con la circolare n. 45/D del 11 Dicembre 2006 e successive modifiche, l'odierna Agenzia delle dogane e dei monopoli ha emanato le istruzioni necessarie per stampa, uso e compilazione del DAU. Ma nozioni sulla compilazione del modulo si ritrovano dettate anche nel CDC e nelle DAC, in particolar modo nell'allegato 37 di quest'ultime, dove, a seconda del tipo di dichiarazione prescelto, vengono fornite informazioni sul contenuto di ciascuna casella ed una descrizione di ognuno degli 8 fogli che compogono il modello:

- "- esemplare 1: che sarà conservato dall'autorità dello Stato membro nel quale sono espelate le formalità di esportazione (eventualmente di spedizione) o di transito comunitario;
- esemplare 2: che sarà utilizzato per la statistica dello Stato membro di esportazione, può essere altresì utilizzato per le statistiche dello Stato membro di spedizione nel caso di scambi tra parti del territorio doganale della Comunità con regime fiscale differente;
- esemplare 3: che sarà consegnato all'esportatore dopo essere stato vistato dall'amministrazione delle dogane;
- esemplare 4: che sarà conservato dall'ufficio di destinazione dopo l'operazione di transito comunitario o sarà utilizzato come documento T2L⁴⁵ per comprovare il

44 La sezione 4, Titolo VII, Dichiarazione in dogana – Procedura normale delle Disposizioni d'applicazione del regolamento, Reg. Cee N. 2454/1993, all'articolo 218 e ss., specifica i documenti da allegare alla dichiarazione in dogana.

45 CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 139. Il documento T2L attesta il carattere comunitario della merce non spedita in regime di transito comunitario.

carattere comunitario del bene;

- esemplare 5: che costituisce l'esemplare di rinvio per il regime di transito comunitario;

- esemplare 6: che sarà conservato dall'autorità dello Stato membro nel quale sono state espletate le formalità a destinazione;

- esemplare 7: che sarà utilizzato per la statistica dello Stato membro di destinazione (formalità di transito comunitario e a destinazione) così come nel caso di scambi tra parti del territorio doganale della Comunità con regime differente;

- esemplare 8: che sarà consegnato al destinatario dopo essere stato vistato dall'amministrazione delle dogane"⁴⁶.

Ma allo stesso tempo vengono fornite informazioni anche sulla combinazione dei fogli da utilizzare a seconda del regime prescelto:

"- esportazione, perfezionamento passivo o riesportazione: esemplari n. 1, 2 e 3;

- transito comunitario: esemplari n. 1, 4, 5 e 7;

- altri regimi doganali all'importazione: esemplari n. 6, 7 e 8".

Inoltre, a supporto dell'operatore economico vi è l'allegato 38 delle DAC il cui contenuto altro non è che una nomenclatura di codici, con relativa spiegazione, che potranno essere utilizzati nella compilazione della dichiarazione⁴⁷.

Il legislatore ha previsto poi la facoltà in capo al dichiarante di rettificare la dichiarazione, questo anche dopo l'accettazione da parte dell'autorità. In particolare, l'articolo 65 del CDC recita che "[...] la rettifica non può aver l'effetto di far diventare oggetto della dichiarazione merci diverse da quelle che ne costituivano l'oggetto iniziale. Tuttavia, nessuna rettifica può più essere autorizzata se la richiesta è fatta dopo che l'autorità doganale:

a) ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, oppure

b) ha constatato l'inesattezza delle indicazioni date, oppure

46 CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 136.

47 Gli allegati 37 e 38 del Reg. Cee n. 2454/1993 sono stati modificati nel tempo per recepire le diverse Direttive Comunitarie che si sono succedute; ultima in tal ordine è la Direttiva n. 2006/112/CE avente come oggetto l'esenzione di pagamento dell'IVA all'importazione.

c) ha autorizzato lo svincolo delle merci".

Il dichiarante pertanto può modificare sia la destinazione doganale sia uno o più degli altri elementi, ad eccezione però dell'indicazione di merci diverse da quelle precedentemente dichiarate⁴⁸. Gli viene inoltre concessa la possibilità di richiedere l'invalidazione della bolla, purchè fornisca prova idonea ed a condizione che la dichiarazione sia stata presentata per errore scusabile ovvero non sia più giustificata per sopravvenute circostanze⁴⁹. Circostanza che viene prevista anche dal legislatore comunitario all'articolo 66, Reg. Cee n. 2913/1992, specificando che "[...] quando l'autorità doganale ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, la richiesta d'invalidare la dichiarazione può essere accolta solo dopo tale visita"; diversa la situazione in caso di concessione dello svincolo delle merci: in questa situazione la dichiarazione non potrà più essere invalidata, tranne nei casi definiti conformemente alla procedura del comitato, come sottolineato dal paragrafo 2 dell'articolo 66⁵⁰.

L'articolo 4, comma 5, del D.Lgs. n. 374/1990 continua prevedendo i casi in cui la dichiarazione si considera nulla: ossia quando sono presenti cancellature od alterazioni, oppure nel caso in cui manchi un qualsiasi campo espressamente richiesto dal medesimo articolo. Inoltre, sancisce il legislatore nazionale, la nullità non può essere fatta valere dal dichiarante quando la dichiarazione è già stata accettata dall'autorità doganale⁵¹. Enunciati gli istituti dell'invalidazione e della nullità, dobbiamo sottolineare che la dichiarazione doganale deve essere presentata all'ufficio doganale competente territorialmente e comunque non prima che la merce ad essa assoggettata sia presente negli spazi doganali od in altro luogo autorizzato per l'espletamento delle operazioni doganali. Il comma 5 dell'articolo 6 del medesimo D.Lgs. prevede una deroga a quanto sopra

48 DE DEO F., Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

49 Cfr articolo n. 7 del D. Lgs. n. 374/1990.

50 L'articolo 251 delle DAC elenca i casi di deroga al paragrafo 2 dell'articolo 66, Reg. Cee n. 2913/1992.

51 LOMBARDI L., *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, Franco Angeli Editore, Milano, 1977, p. 117.

menzionato al fine di rendere possibile l'espletamento anticipato di adempimenti preliminari, ma mantenendo comunque ferma l'accettazione della dichiarazione solamente dopo l'arrivo della merce.

Sorge qui l'obbligo di citare la sentenza della Prima Sezione del 15 Settembre 2011, causa C-138/10, in cui la Corte di Giustizia UE ha esplicito il funzionamento dell'istituto dell'invalidazione della dichiarazione: sentenza che aiuta a fare un pò di chiarezza nella complessità dell'istituto.

Con questa decisione viene confermato il principio secondo cui una volta accettata la dichiarazione da parte dell'autorità doganale, questa non potrà più essere annullata in sede giurisdizionale, salvo le deroghe previste dall'articolo 251 delle Disposizioni d'applicazione. Tali deroghe infatti, consentono l'invalidamento delle merci anche dopo la loro riammissione nella disponibilità dell'operatore, sempre però che il dichiarante abbia fornito la prova che la merce sia stata dichiarata erroneamente per il regime doganale indicato in dichiarazione o che, in seguito a circostanze particolari, non sia più giustificato il vincolo della merce al regime doganale per il quale è stata dichiarata. Tali vengono definite deroghe perchè l'articolo 66, paragrafo 1 del CDC disciplinante l'istituto dell'invalidazione, consente al dichiarante di richiedere all'autorità doganale che una dichiarazione già accettata venga considerata invalida anche dopo l'avvenuta accettazione, purchè però non sia già stato concesso lo svincolo delle merci.

La conclusione che si può trarre da questa sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea è che qualora il dichiarante intenda chiedere di propria iniziativa l'invalidazione di una dichiarazione doganale precedentemente presentata, dovrà indirizzare la sua domanda sempre all'autorità doganale e non a quella giudiziaria. Quest'ultima infatti non ha il potere di annullare una dichiarazione già accettata dall'amministrazione⁵². Una volta intervenuto tale atto da parte dell'autorità doganale, al dichiarante non rimarrà altro che richiedere, sempre all'autorità doganale, l'invalidamento della dichiarazione stessa; possibilità che gli sarà riconosciuta fino a che non avviene lo svincolo delle merci, salvo nei

52 DESIDERIO D., *Dichiarazioni doganali annullamento*, Rivista *Il Doganalista*, n. 5/2011, pp. 17-18.

limitati casi di cui all'articolo 251 delle DAC, dove viene ammessa una presentazione "tardiva" della richiesta di invalidamento. Solo all'esito di questa procedura, e dunque solamente qualora la decisione adottata dalle dogane sia il rigetto della richiesta di invalidamento, sarà poi possibile ricorrere in via giurisdizionale.

La fase di presentazione si concluderà con l'accettazione da parte dell'autorità doganale, qualora la dichiarazione fosse conforme a quanto richiesto dalla legge. Essa verrà iscritta nei registri doganali con apposita numerazione e data⁵³, ed a partire da questo momento la dichiarazione assumerà valore di bolletta doganale, ovvero assumerà piena efficacia e vincolerà le parti⁵⁴. Sarà ora onere dell'autorità doganale riscuotere i diritti vantati e verificare la veridicità dei dati asseriti, attività che prende il nome di accertamento doganale e che sarà trattata nel capitolo successivo.

Si vuole concludere dicendo che l'introduzione del documento amministrativo unico è figlia di una politica di armonizzazione delle procedure doganali voluta dall'allora Comunità Economica Europea, al fine di creare un'unione doganale tra gli stati membri, facendo sì che le merci potessero circolare liberamente all'interno del territorio ed essere assoggettate alle stesse norme, sviluppando e gestendo così un mercato unico. Ciò è stato il frutto di un processo durato quasi 70 anni, dalla stipula dei Trattati di Roma nel 1957 e della conseguente istituzione delle quattro libertà fondamentali, in precedenza citate, fino al più recente Codice Doganale Comunitario Aggiornato.

53 MASSIMO F., *Manuale di diritto e pratica doganale*, IPSOA, Roma, 2003, p. 187. La data apposta dall'ufficio doganale "rappresenta il *dies a quo* per la decorrenza dei termini di prescrizione di ogni possibile azione di ciascuna delle parti".

54 FIORENZA S., *Dichiarazione e destinazione doganale*, CEDAM, Padova, 1982, p. 138.

II.II - Le procedure semplificate

Le merci assoggettate ad un regime doganale secondo le procedure definite normali, sono oggetto di controllo da parte degli operatori doganali e/o funzionari della Guardia di Finanza in locali in cui funziona un servizio di dogana o in aree prestabilite: ciò viene stabilito e sottolineato dall'articolo 17 del TULD. Il circuito doganale, ovvero l'insieme delle aree in cui viene "fatta dogana"⁵⁵, prevede che il carico e lo scarico delle merci all'interno di queste zone o fuori di esse, debba avvenire solamente dopo il permesso del responsabile della dogana di competenza⁵⁶. Caso particolare è rappresentato da quelle merci in arrivo nel territorio doganale ancora prive di una destinazione doganale: per tale fattispecie è richiesta la compilazione di una dichiarazione sommaria scritta comprensiva dei campi evidenziati nell'articolo 94 del TULD, come la specie e le caratteristiche del mezzo di trasporto con il quale le merci sono arrivate, il peso, la qualità di esse, il luogo di carico. A seconda della modalità di arrivo è previsto un termine massimo entro il quale deve essere assegnata una destinazione doganale: 15 giorni se arrivate via terra o via aerea, 45 giorni se via mare. La dichiarazione deve essere presentata alla dogana detentrica entro 24 ore dall'arrivo e le merci non possono essere scaricate dal mezzo, salvo casi eccezionali⁵⁷. Qualora, scaduti i termini sopra menzionati, le merci non abbiano ancora ricevuto una destinazione doganale, esse saranno considerate abbandonate e quindi a disposizione della dogana per il soddisfacimento dei diritti per esse dovuti⁵⁸.

Le procedure semplificate, regolamentate sia a livello nazionale che comunitario, sono il frutto dell'intento del legislatore di snellire e rendere più agevoli le operazioni per quegli operatori definiti abituali, in possesso di determinati requisiti, realizzando così vantaggi sia a livello economico che di tempo. Per poter

55 BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

56 Ai sensi dell'articolo 18 del TULD.

57 MASSIMO F., *Manuale di diritto e pratica doganale*, IPSOA, Roma, 2003, p. 117.

58 Cfr articolo 99 del D.P.R. n. 43/1973.

godere di queste corsie preferenziali è necessario che le aziende interessate dimostrino il possesso di requisiti oggettivi e soggettivi: gli stessi requisiti necessari per poter avvalersi dei certificati AEO e AEOF⁵⁹. Un Operatore Economico Autorizzato beneficia di agevolazioni per quanto riguarda i controlli doganali in materia di sicurezza e/o di semplificazioni previste ai sensi della normativa doganale. Tale status si acquisisce in base ad una serie di norme e condizioni dettate dal legislatore comunitario al paragrafo 2, articolo 5 bis, Reg. Cee n. 2943/1992⁶⁰. Vista la comunanza dei requisiti, l'ente doganale ha determinato che l'ufficio delle dogane competente al rilascio dei certificati sopra menzionati funga anche da autorità doganale competente per l'istruttoria ai fini del rilascio delle autorizzazioni di competenza delle direzioni regionali, interregionali e provinciali nel caso di richiesta da parte dei Centri di Assistenza Doganale⁶¹ e da, autorità doganale competente per l'istruttoria ed il rilascio delle autorizzazioni alle procedure semplificate nel caso di richiesta da parte degli altri soggetti richiedenti⁶².

Come prima si diceva, il rilascio dell'autorizzazione è subordinato al

59 AEO, acronimo inglese di Operatore Economico Autorizzato, è un programma di

"certificazione comunitario che si applica agli operatori economici ed ai loro partner commerciali che intervengono nella catena di approvvigionamento internazionale, ossia ai fabbricanti, agli esportatori, agli speditori/impresa di spedizione, ai depositari, agli agenti doganali, ai vettori, agli importatori che, nel corso delle loro attività commerciali, prendono parte ad attività disciplinate dalla regolamentazione doganale e si qualificano positivamente rispetto agli altri operatori, in quanto ritenuti affidabili e sicuri nella catena di approvvigionamento". Estrazione dal sito web dell'Agenzia delle dogane:

www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Operatore/Operatore+Economico+Autorizzato+AEO/Conosci+AEO/.

60 GIFFONI M., *Autorizzazione per le procedure semplificate*, Rivista *Il Doganalista*, n. 4/2011, p. 15.

61 Istituiti con il Decreto del Ministero delle Finanze n. 549/1992.

62 Così sentenza la Circolare n. 9/D del 11 Marzo 2011 dell'Agenzia delle dogane avente come oggetto la Determinazione Direttoriale del 14 Dicembre 2010. Nella stessa, l'Agenzia precisa che il criterio utilizzato per l'individuazione dei nuovi organi competenti al rilascio delle autorizzazioni tiene conto delle novità comunitarie introdotte dal Regolamento Cee n. 1192/2008; in più semplifica, riducendo i tempi di gestione, l'attività degli uffici doganali.

soddisfacimento di alcuni requisiti. Questi vengono elencati nella Determinazione Direttoriale del 14 Dicembre 2010 dell'Agenzia delle dogane e dapprima, nell'articolo 6 del D.M. n. 548/1992. Ad esempio è necessaria l'osservanza degli obblighi doganali, la solvibilità finanziaria, un efficace sistema di scritture commerciali, l'utilizzo delle procedure telematiche in esercizio. L'autorità competente al rilascio dovrà verificare quindi la sussistenza dei requisiti considerando come periodo di riferimento il triennio precedente l'anno di presentazione dell'istanza⁶³.

Chiunque può richiedere il rilascio dell'autorizzazione sia per le procedure semplificate sia per quelle di domiciliazione, da utilizzare per proprio conto o in qualità di rappresentante, a condizione però che disponga di scritture e di procedure tali da consentire all'autorità doganale competente al rilascio, di identificare le persone rappresentate e di procedere con gli eventuali controlli richiesti dal caso⁶⁴. Autorizzazione definita "unica", pienamente riconosciuta in tutte le amministrazioni doganali degli Stati membri e "[...] relativa a uno dei seguenti regimi e procedure:

- la procedura di dichiarazione semplificata ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 1, del codice, oppure
- la procedura di domiciliazione ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 1, del codice, oppure [...]"⁶⁵.

Nello specifico però, il recepimento di alcuni termini come "beneficiario" o "dichiarante" in tema di rappresentanza in dogana, introdotti nel nostro ordinamento dal Codice Doganale Comunitario e dalle Disposizioni d'applicazione del medesimo, ha comportato diverse modifiche alla normativa nazionale con conseguenti disapplicazioni ed abrogazioni di articoli del TULD⁶⁶.

63 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 40.

64 Cfr punto 14), articolo 1 del Reg. Cee n. 1192/2008, il quale modifica il Reg. Cee n. 2454/1993, introducendo all'articolo 254 il paragrafo 4 e successivi.

65 Vedasi punto 1), articolo 1 del Reg. Cee n. 1192/2008, il quale introduce i punti 13), 14) e 15) all'articolo 1 delle Disposizioni d'applicazione del Codice Doganale Comunitario.

66 Sono state aperte due procedure di infrazione nei confronti dell'Italia, N. 95/2239 e N. 90/253;

Con la circolare n. 27/D del 18 Luglio 2005 l'Agenzia ha provveduto a fornire chiarimenti agli operatori in materia di rappresentanza in dogana, determinando i soggetti che possono richiedere l'autorizzazione per le procedure di domiciliazione, ovvero:

- le imprese industriali, commerciali ed agricole che agiscono in nome o per conto proprio o avvalendosi di un rappresentante diretto che agisce in nome e per conto dell'impresa stessa;
- i soggetti intermediari (le imprese di spedizione internazionale, i titolari di magazzini generali, i C.A.D., gli spedizionieri doganali, i corrieri aerei internazionali) purchè agenti con l'istituto della rappresentanza indiretta⁶⁷.

Ciò rimane comunque subordinato alla presentazione di una comprovata garanzia del pagamento dei diritti gravanti sulle merci in oggetto da parte delle aziende, sottolineato sia a livello nazionale, articolo 1, lettera d) del D.M. n. 548/1992, sia a livello comunitario, articolo 253, paragrafo 5, Reg. Cee n. 2454/1993, introdotto dal Reg. Cee n. 1192/2008, articolo 1, punto 14).

La normativa fornisce all'operatore la facoltà di compilare ciò che in linguaggio tecnico viene definita dichiarazione semplificata⁶⁸: ovvero in casi debitamente previsti l'autorità permette "che in luogo e vece della dichiarazione di cui

"la Commissione UE imputava alla Repubblica Italiana di: non aver espressamente previsto la rappresentanza indiretta; di non aver limitato l'esclusiva riservata agli spedizionieri doganali alla sola "presentazione della dichiarazione in dogana"; di non avere eliminato dal TULD "la responsabilità sussidiaria degli spedizionieri doganali" non essendo prevista dal codice doganale comunitario; di non aver eliminato la figura del "proprietario delle merci". Circolare n. 27/D del 18 Luglio 2005, Agenzia delle dogane.

67 Il Tribunale Amministrativo della Regione Toscana, con la sentenza n. 653 del 19 Aprile 2013, intervenendo sul tema della rappresentanza, ha riconosciuto in capo agli spedizionieri doganali la possibilità di ricorrere alle procedure semplificate, anche se in possesso dello status di rappresentante diretto.

68 Vedasi articolo 76, paragrafo 1, lettera b) del Reg. Cee n. 2913/1992. Sono previste dalla legge tre forme di procedure semplificate:

- procedura di dichiarazione semplificata;
- procedura domiciliata;
- procedura di dichiarazione incompleta.

all'articolo 62 venga presentato un documento commerciale o amministrativo accompagnato da una domanda di vincolo delle merci al regime considerato". Ciò non toglie che nella dichiarazione dovranno essere inseriti tutti quei dati necessari all'identificazione della merce e del regime doganale prescelto.

La procedura di domiciliazione prevede invece la possibilità per quelle imprese industriali, commerciali ed agricole⁶⁹ che si caratterizzano per la frequenza, anche non costante, con la quale ricevono o spediscono le merci, a seconda che siano imprese d'importazione od esportazione, di iscrivere le merci direttamente nei registri contabili, dispensando il dichiarante dal presentare le merci in dogana⁷⁰. Tali aziende quindi possono essere autorizzate a "fare dogana" senza presentarsi all'ufficio doganale di competenza, disponendo così immediatamente delle merci⁷¹. I soggetti richiedenti oltre a presentare i documenti attestanti la qualifica imprenditoriale o professionale, devono sottoporsi a verifiche amministrative e contabili preventive con cadenza almeno semestrale, così come richiesto dall'articolo 6, comma 2 del D.M. n. 548/1992. Per i soggetti titolari di procedura di domiciliazione per il regime di introduzione in deposito, la domanda dovrà obbligatoriamente essere inviata telematicamente mediante utilizzo del messaggio IM⁷², modalità che sostituisce l'obbligo di comunicazione degli arrivi e che vale come iscrizione della comunicazione nelle scritture. Con la nuova versione del messaggio IM, le dichiarazioni telematiche inviate potranno essere firmate digitalmente e consentiranno lo sdoganamento telematico; in caso di errore nell'indicazione del codice delle merci, l'Agenzia, tenuto conto della difficoltà nel reperire tutte le informazioni in breve tempo, non darà luogo all'applicazione delle sanzioni ivi previste, a condizione però che la dichiarazione presentata sia preceduta dalla rettifica del corretto codice. La dichiarazione telematica si

69 Per un maggior ragguaglio si rimanda all'articolo 1 del D.M. n. 548/1992.

70 Cfr articolo 76, paragrafo 1, lettera c) del Regolamento Cee n. 2913/1992.

71 BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

72 Gli operatori economici possono utilizzare il Servizio Telematico delle Dogane (E.D.I. - Electronic Data Interchange) per trasmettere dichiarazioni ed altra documentazione all'Agenzia delle dogane, tramite un sistema di interfaccia.

considererà accettata al momento della sua registrazione nel sistema EDI dell'Agenzia, con l'obbligo vigente di rendere disponibili le merci nel luogo autorizzato e sino al momento dello svincolo, in presenza di eventuali controlli da parte degli operatori dell'ente. L'esito dello svincolo potrà dar riscontro positivo o negativo, nel primo caso il dichiarante produrrà i dati della dichiarazione telematica, in caso contrario la documentazione sarà selezionata per il controllo documentale o fisico.

Con la procedura di dichiarazione incompleta⁷³, l'autorità doganale permette di vincolare le merci al regime doganale scelto su presentazione di una dichiarazione parzialmente compilata e successiva presentazione di una dichiarazione complementare che può avere carattere globale, periodico o riepilogativo. In sostanza si potrà presentare una dichiarazione esentata dall'obbligo di inserimento di tutte le indicazioni richieste dalla procedura ordinaria o comunque che non sia corredata da tutti i documenti all'uopo necessari. La dichiarazione non sarà quindi compilata in ogni sua parte a condizione però che entro 30 giorni dalla presentazione venga consegnata in dogana la dichiarazione complementare⁷⁴.

Il Codice Doganale Comunitario Aggiornato, Reg. Cee. n. 450/2008, all'articolo 110, paragrafo 1, definisce la dichiarazione complementare "[...] in caso di dichiarazione semplificata a norma dell'articolo 109, paragrafo 1, il dichiarante fornisce una dichiarazione complementare contenente le ulteriori indicazioni necessarie a completare una dichiarazione in dogana per il regime doganale in questione", continua al paragrafo 2: "La dichiarazione complementare e la dichiarazione semplificata di cui all'articolo 109, paragrafo 1, sono considerate uno strumento unico ed indivisibile che ha effetto a decorrere dalla data di accettazione della dichiarazione semplificata a norma dell'articolo 112". Se l'autorità doganale competente al rilascio determina la mancanza di alcuni elementi necessari, ha tempo 30 giorni dal ricevimento della stessa per chiedere all'operatore di fornire i dati mancanti; qualora quest'ultimo non dovesse fornirli

73 CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 138.

74 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 39-40.

l'istanza non sarà accettata⁷⁵.

Nel rilasciare l'autorizzazione l'ufficio competente avrà l'onere di accertarsi che le merci assoggettate alla procedura semplificata di dichiarazione incompleta siano individuabili e di facile riconoscimento, che sia possibile l'identificazione del dichiarante, la quantificazione dei tributi e che nell'attuazione della procedura non ci siano possibilità di abusi; qualora l'istanza, per la quale è stato previsto un formulario apposito, non dovesse essere conforme a quanto richiesto, non sarà accettata⁷⁶.

La richiesta di autorizzazione a tali procedure, inoltre non verrà accettata se:

- non è conforme al paragrafo 1;
- non è stata presentata all'autorità doganale competente;
- il richiedente è stato condannato per un reato grave connesso alla sua attività economica;
- nel momento in cui presenta la domanda il richiedente è oggetto di una procedura fallimentare⁷⁷.

L'inosservanza delle condizioni menzionate all'articolo 253 quater, paragrafo 1 e l'esistenza di sufficienti ragioni che facciano ritenere che il titolare dell'autorizzazione o un'altra persona di cui all'articolo 14 nonies, paragrafo 1, lettere a), b) o d), abbia commesso un atto passibile di procedimento penale e connesso ad una violazione delle norme doganali, sono tali da indurre l'autorità doganale a sospendere l'autorizzazione in capo all'operatore. Ella può sempre decidere di non procedere qualora ritenga che l'infrazione commessa sia di rilievo trascurabile ponderandola al numero ed all'ampiezza delle operazioni doganali e non susciti dubbi in merito alla buona fede del titolare. Prima di procedere con la sospensione, l'autorità deve comunicare all'operatore la decisione presa, fornendogli un termine di 30 giorni a partire dal giorno della comunicazione per risanare le infrazioni commesse e/o esprimere le proprie giustificazioni. Se

75 BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

76 *Ibidem*.

77 Articolo 253 ter, paragrafo 3, del Reg. Ce n. 1192/2008.

decorso il termine, questi non provveda a regolarizzare la situazione, l'Agenzia comunicherà la sospensione dell'autorizzazione all'operatore per un periodo di 30 giorni affinché questi possa prendere i provvedimenti necessari per risanare la posizione⁷⁸.

Il legislatore si riserva inoltre la facoltà di revocare l'autorizzazione, sempre con provvedimento motivato, qualora dovessero venir meno le condizioni di rilascio oppure la società in oggetto commetta gravi infrazioni contro la normativa doganale o fiscale. Il legislatore comunitario prevede in aggiunta il caso di revoca su richiesta del titolare dell'autorizzazione⁷⁹. Viene poi menzionata nel D.M. n. 548/1992, la fattispecie della decadenza dell'autorizzazione, ovvero quando per un anno i soggetti autorizzati non ne facciano ricorso, salvo poi riottenerla dimostrando il possesso dei requisiti necessari.

Non tutte le merci possono essere oggetto di dichiarazione semplificata, come ad esempio le armi ed i materiali di armamento, D.M. del 28 Ottobre 1993; stupefacenti e sostanze psicotrope; prodotti radioattivi; quadri ed oggetti di antiquariato come definiti dalla Direttiva 93/7/CEE del 15 Marzo 1993; esemplari di cui al Reg. Ce n. 338/97, relativo alla protezione di specie della flora e della fauna selvatiche mediante il controllo del loro commercio; i prodotti sottoposti ad accise di cui al D.Lgs. n. 504 del 26 Ottobre 1995, che però sono ammessi al beneficio solo qualora il soggetto autorizzato risulti titolare di deposito fiscale, di deposito doganale o di deposito doganale gestito in regime di deposito fiscale ovvero risulti tra i soggetti individuati dall'articolo 26, comma 7 del decreto appena citato⁸⁰.

78 Cfr articolo 253 quinquies, Reg. Cee n. 1192/2008.

79 Fattispecie prevista dal legislatore nazionale all'articolo 6, comma 3 del D.M. n. 548/1992 e dal legislatore comunitario all'articolo 253 octies, Reg. Cee n. 1192/2008.

80 BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

II.III - I regimi doganali

Tra le destinazioni doganali previste ed elencate nel paragrafo precedente, abbiamo ricordato il vincolo della merce ad un regime doganale.

Il legislatore ha racchiuso gli otto regimi doganali in quattro macro classi:

- regimi definitivi;
- regimi sospensivi;
- regimi economici; e
- regimi di circolazione⁸¹.

Le merci assoggettate ad un regime definitivo, come importazione od esportazione definitiva, sono immesse in consumo in uno Stato membro dell'Unione Europea od in uno Stato terzo; ciò significa che dette merci avranno adempiuto totalmente agli obblighi richiesti dalle normative fiscali⁸² e dalle politiche commerciali, ossia potranno essere oggetto di commercializzazione nell'immediato.

Tali si differenziano dai regimi sospensivi, i quali invece possono essere applicati esclusivamente a merci extra-UE e prevedono la temporanea sospensione dal pagamento dei diritti doganali; i dazi saranno successivamente percepiti una volta che la merce sarà assegnata ad un regime definitivo, anche se in alcuni casi, l'amministrazione doganale può subordinarne l'utilizzo dietro deposito cauzionale come garanzia del pagamento dei diritti spettanti. Tra i regimi sospensivi si hanno: transito esterno, ammissione temporanea, perfezionamento attivo con il sistema della sospensione, trasformazione sotto controllo doganale e deposito doganale.

Abbiamo poi i regimi economici: deposito doganale, perfezionamento attivo, ammissione temporanea, perfezionamento passivo e trasformazione sotto controllo doganale. Con questo tipo di regimi, viene fornita la possibilità agli operatori di movimentare le merci all'interno dell'Unione Europea senza l'obbligo di ottemperare alle diverse posizioni fiscali: le merci possono essere oggetto di

81 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 25.

82 DE DEO F., Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

lavorazioni, trasformazioni in un punto dell'UE e ritornare poi nel punto originale, senza subire costi aggiuntivi derivanti dal pagamento dei dazi o diritti terzi⁸³.

Possiamo quindi dire che le merci assoggettate ai regimi economici si caratterizzano per il non perdere la loro peculiarità di merci comunitarie o estere; esse saranno poi oggetto di una seconda dichiarazione avente fine il vincolo ad una destinazione definitiva.

In ultima si hanno i regimi di circolazione: transito interno e transito esterno, che offrono la possibilità di far circolare le merci all'interno del territorio dell'UE senza che queste siano soggette al pagamento dei relativi dazi.

Prima però di procedere con l'analisi di ogni singolo regime, potrebbe risultare utile per una maggiore chiarezza riepilogare, attraverso un schemino riassuntivo⁸⁴, la classificazione dei regimi doganali appena citati.

<i>Regime</i>	<i>Definitivo</i>	<i>Sospensivo</i>	<i>Economico</i>	<i>Transito</i>
Immissione in libera pratica / Importazione definitiva	X			
Transito (interno ed esterno)				X
Deposito doganale		X	X	
Perfezionamento attivo		X	X	
Trasformazione sotto controllo doganale		X	X	
Ammissione temporanea		X	X	
Perfezionamento passivo			X	
Esportazione definitiva	X			

83 Il ricorso ad un qualsiasi regime economico è soggetto al rilascio da parte dell'ente doganale di una specifica autorizzazione; autorizzazione concessa in base ad alcuni parametri come:

- condizioni di utilizzazione del regime;
- garanzia di pagamento dell'obbligazione doganale.

Anche conosciuta come autorizzazione unica, in quanto riconosciuta da più amministrazioni doganali europee, per il suo rilascio è necessario presentare domanda utilizzando il modello riportato nell'allegato 67 delle DAC.

84 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 26.

II.III.I - Immissione in libera pratica

L'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria⁸⁵. Perché ciò accada è indispensabile che in dogana:

- siano stati applicati i dazi dovuti;
- siano state rispettate le misure di politica commerciale; e
- risultino adempiute le ulteriori formalità richieste dalle procedure d'importazione della merce⁸⁶.

In alcuni casi al bene può essere applicata un'aliquota daziaria ridotta o nulla a causa del suo utilizzo per fini particolari: essa resterà però soggetta a vigilanza doganale fino a quando non ricorreranno più i motivi dell'applicazione di un'aliquota così vantaggiosa, o fino a quando le merci verranno riesportate o distrutte, oppure se pagati per intero i diritti dovuti, la merce sarà ammessa all'utilizzo per finalità diverse rispetto a quelle previste con aliquota di favore⁸⁷.

Ma così come si acquisisce lo status di merce comunitaria lo si può anche perdere, infatti oltre a perderlo perché la merce esce dal territorio dell'UE, la cosiddetta esportazione, vi sono ulteriori due motivi che possono portare alla privazione del suddetto titolo:

- "a) la dichiarazione di immissione in libera pratica sia invalidata dopo lo svincolo, oppure quando
 - b) i dazi all'importazione relativi a tali merci siano rimborsati o sgravati [...]",
- motivi previsti dal legislatore comunitario all'articolo 83 del CDC.

Si diceva qualche riga sopra che un motivo di decadenza dello status di merce estera divenuta comunitaria attraverso il regime di immissione in libera pratica è la procedura di esportazione; a tale situazione può aver seguito, in un secondo istante, un'ulteriore richiesta di immissione in libera pratica che altro non sarebbe

85 Articolo 79, paragrafo 1 del Codice Doganale Comunitario.

86 CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 127.

87 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 46.

che un aggravio economico per gli operatori, derivante dal nuovo pagamento dei relativi dazi⁸⁸. Per questo motivo il legislatore stabilisce all'articolo 185 del Reg. Cee n. 2913/1992 che "Le merci comunitarie che, dopo essere state esportate fuori del territorio doganale della Comunità vi sono reintrodotte e immesse in libera pratica entro tre anni, sono esentate dai dazi all'importazione [...]"; il termine di tre anni può essere tuttavia derogato se in presenza di particolari circostanze, così come l'esenzione dal pagamento dei dazi che può non essere concessa per:

"a) le merci esportate fuori dal territorio doganale della Comunità nel quadro del regime di perfezionamento passivo, a meno che tali merci non si trovino nello stato in cui sono state esportate;

b) le merci che sono state oggetto di una misura comunitaria che ne impone l'esportazione in Paesi terzi".

Fondamentale prima di passare al prossimo regime, è far luce sul diverso significato di 'immissione in libera pratica' ed 'importazione definitiva'⁸⁹: questo è necessario perchè nonostante abbiano portata diversa, nel gergo comune sono spesso intesi come sinonimi e ciò è fonte di errore. La definizione che il legislatore comunitario dà di immissione in libera pratica, abbiamo detto, è quella di merce estera che viene equiparata a merce comunitaria. Stiamo parlando di merce che ha assolto i requisiti in termini di dazi e politiche commerciali, ma ciò non comporta che detta merce possa essere commercializzata all'interno del territorio di uno Stato membro dell'Unione Europea. Difatti per poter essere venduta all'interno del nostro Stato, oltre all'equiparazione alla simile comunitaria, la merce dovrà essere immessa in consumo, dovrà quindi aver assolto anche i requisiti in termini di IVA ed accise, ovvero di fiscalità interna⁹⁰.

Questo è quanto viene sentenziato dal legislatore nazionale: "Per le merci soggette

88 VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 47.

89 Il Codice Doganale Comunitario contempla esclusivamente il regime dell'immissione in libera pratica e non quello dell'importazione definitiva. Quest'ultimo invece viene previsto dal legislatore nazionale nel TULD, D.P.R. n. 43/1973, dove all'articolo 55 elenca le diverse destinazioni doganali alle quali possono essere assoggettate le merci estere.

90 CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 127.

a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale [...]. Si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva [...]", all'articolo 36 del D.P.R. n. 43/1973. Se in pieno rispetto con tali normative, le merci estere potranno definirsi "nazionalizzate", ovvero totalmente equiparate alle merci nazionali⁹¹; si avrà pertanto che per poter immettere in consumo nel territorio nazionale un bene, tale dovrà aver soddisfatto in prima battuta le esigenze di natura comunitaria come dazi e divieti, e di conseguenza le necessità dettate dalla fiscalità nazionale.

91 L'articolo 134 del TULD sentenza che "Le merci estere per le quali sono state osservate le condizioni e formalità prescritte per l'importazione definitiva diconsi "nazionalizzate" e sono equiparate, agli effetti del presente testo unico, a quelle nazionali, salvo che per esse non sia altrimenti disposto."

II.III.II - Transito Esterno

Seguendo l'ordine presente nel Codice Doganale, incontriamo all'articolo 91 il transito esterno, rientrante nella macro classe dei regimi di circolazione. L'obiettivo di questi regimi è quello di favorire il commercio internazionale, liberando dal peso dei dazi la circolazione delle merci in presenza di determinate condizioni. A seconda del raggio di circolazione della merce, possiamo distinguere:

- transito comunitario, che prevede la circolazione di merci tra due punti dell'Unione Europea; e
- transito comune⁹², che regola la circolazione di merci tra Unione Europea e Paesi dell'EFTA oppure direttamente tra Paesi dell'EFTA.

Vi sono due categorie di procedure di transito comune⁹³:

- transito comunitario interno (sigla T2 o T2F nel DAU); e
- transito comunitario esterno (sigla T1 nel DAU).

Quest'ultimo, oggetto qui di analisi, consente la circolazione da una località all'altra del territorio doganale dell'Unione⁹⁴:

- "a) di merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e ad altre imposte, nè alle misure di politica commerciale;
- b) di merci comunitarie, nei casi e alle condizioni determinati secondo la procedura del comitato, al fine di evitare che i prodotti che sono oggetto o beneficino di misure all'esportazione possano, secondo il caso, sfuggire a dette misure o beneficiarne indebitamente"⁹⁵.

92 Istituito con la Convenzione del 20 Maggio 1987, stipulata tra i membri EFTA ed i membri dell'UE. L'EFTA è un'associazione di libero scambio che comprende attualmente Norvegia, Svizzera, Liechtenstein ed Islanda; tutti Paesi che non fanno parte dell'Unione Europea.

93 DESIDERIO D., GIFFONI M., *UE – Efta, regime di transito*, Rivista *Il Doganalista*, n. 3/2012, p. 21.

94 Cfr articolo 91, paragrafo 1 del Reg. Cee n. 2913/1992.

95 Il Codice Doganale Aggiornato all'articolo 144, paragrafo 1, rimarca quanto detto dal suo predecessore all'articolo 91, ovvero che le "[...] merci non comunitarie possono circolare da un punto all'altro del territorio doganale della Comunità senza essere soggette:

Con l'emanazione del Codice Doganale Aggiornato, in particolare all'articolo 147, il legislatore riconosce in aggiunta, l'applicazione del transito esterno anche in presenza di merci che attraversano territori extra-UE purchè sia soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- "a) tale possibilità sia prevista da un accordo internazionale;
- b) il trasporto attraverso tale territorio si effettui in base ad un documento di trasporto unico compilato nel territorio doganale della Comunità", aggiungendo che nella seconda ipotesi "l'effetto del regime di transito comunitario esterno è sospeso durante la permanenza delle merci fuori del territorio doganale della Comunità".

Riprendendo l'articolo 91, questo prosegue al paragrafo 2, elencando le diverse forme di circolazione della merce assoggettata al regime in esame:

- "b) in base ai carnets TIR [...];
- c) in base ai carnets ATA [...];
- d) in base al manifesto renano (articolo 9 della convenzione riveduta per la navigazione del Reno);
- e) in base al formulario 302 previsto nel quadro della convenzione tra gli Stati che hanno aderito al trattato del Nord Atlantico sullo statuto delle loro forze armate, firmato a Londra il 19 Giugno 1951;
- f) a mezzo posta (compresi i pacchi postali)".

Regime di transito esterno che sussiste⁹⁶ fin quando le merci ed i relativi documenti non sono stati presentati alla competente dogana di destinazione che appurerà la correttezza delle formalità e l'integrità dei sigilli apposti, inviando in successiva fase, un esemplare del documento T1 all'ufficio doganale di partenza. Durante questo lasso di tempo⁹⁷, ovvero dalla presentazione in dogana della

-
- a) ai dazi all'importazione;
 - b) ad altri oneri, come previsto dalle altre disposizioni pertinenti in vigore;
 - c) alle misure di politica commerciale, nella misura in cui non vietino l'entrata o l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale della Comunità".

96 CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p 128.

97 L'autorità doganale addetta al rilascio dell'autorizzazione determinerà il termine entro il quale le merci dovranno essere presentate all'ufficio di destinazione.

dichiarazione e della relativa merce sino all'arrivo di quest'ultima alla dogana di destinazione, l'obbligato principale⁹⁸ dovrà fornire una garanzia per "assicurare il pagamento dell'obbligazione doganale e delle altre imposte che possono essere dovute sulla merce" in base all'articolo 94 del medesimo Regolamento Cee.

Detta garanzia potrà essere di due forme:

- globale "per più operazioni di transito, quando l'obbligato principale è stato autorizzato dalle autorità doganali dello Stato membro in cui è stabilito a fornire una garanzia di questo tipo": o
- specifica "che vale per una singola operazione di transito".

Viene inoltre prevista una terza forma di garanzia, conosciuta come garanzia forfettaria⁹⁹ e regolamentata dall'articolo 367 e ss. delle Disposizioni d'applicazione del Codice Doganale, Reg. Cee n. 2454/1993, che prevede la possibilità per ciascun Stato membro di "accettare che il garante garantisca per ogni dichiarazione, con un solo atto e per un importo forfettario di 7000 ecu, il pagamento dei dazi e delle altre imposizioni eventualmente esigibili in occasione di qualsiasi operazione di transito comunitario effettuata sotto la sua responsabilità, chiunque sia l'obbligato principale. Questa disposizione si applica fatto salvo l'articolo 368".

Per quanto riguarda la garanzia globale va aggiunto che essa necessita di apposita autorizzazione che viene rilasciata esclusivamente a chi:

- "a) è stabilito nella Comunità;
- b) si avvale regolarmente dei regimi di transito comunitario o la cui capacità di adempiere agli obblighi relativi a tali regimi è nota alle autorità doganali; e
- c) non ha commesso infrazioni gravi o ripetute contro la normativa doganale e fiscale"¹⁰⁰. Obbligato che salvo particolari requisiti, potrà essere esonerato in parte od in toto dalla presentazione della garanzia, così come sottolineato dal paragrafo

98 L'obbligato principale è "il titolare del regime del transito comunitario esterno" ai sensi dell'articolo 96 del CDC.

99 BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

100Le condizioni sono elencate nell'articolo 94, paragrafo 3 del CDC; condizioni che vengono riproposte all'articolo 62, paragrafo 2 del Codice Doganale Aggiornato.

4 dell'articolo 94 del CDC e rinforzato dall'articolo 375 e ss. del Reg. Cee n. 2454/1993.

Concludiamo, facendo un richiamo alle procedure semplificate descritte nel precedente paragrafo. Infatti viene concessa all'autorità doganale la facoltà di autorizzare qualsiasi persona in possesso di determinati requisiti¹⁰¹ e che intenda usufruire del regime del transito a "non presentare all'ufficio di partenza le merci e la relativa dichiarazione di transito comunitario", oppure di riconoscere nei documenti di trasporto, a seconda della modalità prescelta (via strada, via nave, via aerea), la stessa valenza dei documenti doganali¹⁰².

101Requisiti elencati all'articolo 399 e ss. delle DAC; il soggetto in possesso di detti requisiti acquisirà lo status di "speditore autorizzato".

102VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 63.

I.III.III - Transito Interno

Transito interno e transito esterno sono sostanzialmente assoggettati alla medesima legislazione, seppur con alcune differenze: il transito interno consente "alle condizioni di cui ai paragrafi 2, 3 e 4, che merci comunitarie circolino da una località all'altra del territorio doganale della Comunità, con attraversamento del territorio di un Paese terzo, senza che muti la loro posizione doganale"¹⁰³. Come prima detto, nella dichiarazione doganale dovrà essere indicata la sigla T2 in caso:

- di merci comunitarie provenienti/in attraversamento o dirette verso Paesi EFTA;
- di merci comunitarie dirette verso la Repubblica di San Marino (con esclusione di quelle italiane, assoggettate ad un regime fiscale di cambio) ed il Principato di Andorra;

oppure la sigla T2F in caso:

- di merci comunitarie provenienti/dirette o scambiate tra le parti delle Comunità non rientranti nel territorio fiscale di quest'ultima¹⁰⁴.

Per quanto riguarda le procedure semplificate, nello specifico caso del rilascio del documento comprovante il carattere comunitario delle merci, l'autorità doganale acconsentirà lo "speditore autorizzato", in possesso dei requisiti espressi nell'articolo 390 delle DAC e che "intenda comprovare la posizione comunitaria delle merci con un documento T2L conformemente all'articolo 315, paragrafo 1 o con uno dei documenti di cui agli articoli 317 e 317 bis", ad utilizzare tali documenti "senza doverli presentare, per il visto, all'autorità doganale dello Stato membro di partenza".

Prima di parlare del prossimo regime, vogliamo fare un piccolo accenno al nuovo sistema di gestione del transito, chiamato New Computerized Transit System (NCTS). Introdotto dal Reg. Ce n. 2787/2000, si è posto l'obiettivo di migliorare l'efficacia e l'efficienza delle procedure di transito comunitario attraverso lo

¹⁰³Articolo 163, paragrafo 1 del CDC.

¹⁰⁴La specifica è stata estratta dal sito web dell'Agenzia delle dogane:

<http://www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Operatore/Regimi+e+istituti+doganali/I+Regimi+Doganali/Transito+1/>

scambio di informazioni tra le diverse autorità. Ciò ha permesso di semplificare le procedure, riducendo i tempi di attesa, di controllarne in tempo reale lo stato di avanzamento, di raccogliere ed elaborare dati, ed infine di migliorarne la gestione¹⁰⁵.

105VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 65.

II.III.IV - Deposito doganale

Il deposito doganale, rientrante nella macro classe dei regimi economici ed in quella dei regimi sospensivi, permette l'immagazzinamento in qualsiasi luogo, autorizzato dall'autorità doganale, sottoposto al suo controllo e secondo le condizioni da essa stabilite¹⁰⁶ di:

- "a) merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale;
- b) merci comunitarie per le quali una normativa comunitaria specifica prevede, a motivo del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione delle merci".

Possiamo distinguere due tipi di depositi, quello pubblico, utilizzato da qualsiasi persona per la custodia delle merci, oppure privato, dedicato allo stoccaggio di merci del depositario, ossia di colui che lo gestisce¹⁰⁷. Per l'amministrazione di tale luogo il depositario dovrà ottenere un'autorizzazione rilasciata dall'autorità doganale, tranne nell'ipotetico caso di gestione del deposito da parte dell'autorità stessa, a condizione però che dimostri il possesso di una serie di requisiti soggettivi ed oggettivi, come la residenza all'interno della Comunità o la mancanza di condanne per i reati in materia fiscale o doganale¹⁰⁸. Il depositario inoltre sarà responsabile, come sancito all'articolo 101 del Reg. Cee n. 2913/1992:

- "a) di garantire che le merci non siano sottratte alla sorveglianza doganale durante la loro permanenza nel deposito doganale,
- b) di rispettare gli obblighi risultanti dall'immagazzinamento delle merci che si trovano in regime di deposito doganale, e
- c) di osservare talune condizioni particolari fissate nell'autorizzazione". In parziale

¹⁰⁶Questa è la definizione di deposito doganale rilasciata dal legislatore comunitario all'articolo 98, paragrafo 2 del CDC.

¹⁰⁷All'articolo 99 il legislatore provvede a definire la figura del depositario, ovvero la persona autorizzata a gestire il deposito, e la figura del depositante, ossia la persona vincolata dalla dichiarazione di assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale oppure quella cui i diritti e gli obblighi di tale persona sono stati trasferiti.

¹⁰⁸GIFFONI M., *Deposito doganale, quale scegliere*, Rivista *Il Doganalista*, n. 6/2012, 19-20.

deroga a quanto sopra detto, l'articolo 102 al paragrafo 1 determina che "quando l'autorizzazione riguardi un deposito doganale pubblico, essa può prevedere che le responsabilità di cui all'articolo 101, lettere a) e/o b) incombono esclusivamente sul depositante"; quest'ultimo rimarrà comunque responsabile del rispetto degli obblighi derivanti dal vincolo delle merci al regime del deposito¹⁰⁹.

Il legislatore tramite il Regolamento Cee n. 2454/1993¹¹⁰ ha determinato tre tipologie di deposito pubblico ed ulteriori tre per quello privato:

<i>Deposito pubblico</i>	
<i>Tipo A</i>	Gestiti sotto la responsabilità del depositario, sono utilizzati da qualsiasi depositante, necessitano di una contabilità di magazzino e possono far ricorso alle procedure semplificate
<i>Tipo B</i>	Gestiti sotto la responsabilità di ciascun depositante, non possono usufruire delle procedure semplificate ed in sostituzione della contabilità di magazzino l'ufficio doganale conserva la dichiarazione di vincolo
<i>Tipo F</i>	Gestiti direttamente dall'autorità doganale, le scritture doganali sostituiscono la contabilità di magazzino e come per la tipologia B, non possono usufruire delle procedure semplificate

109CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 129.

110Artt. 524 - 535.

<i>Deposito privato</i>	
<i>Tipo C</i>	Depositante e depositario sono la medesima persona, la responsabilità del deposito e della contabilità ricade su di esso, che può non essere proprietario della merce, possono far ricorso alle procedure semplificate
<i>Tipo D</i>	Si differenziano rispetto alla tipologia C per alcuni elementi che coinvolgono la tassazione al momento della immissione in libera pratica o in consumo delle merci
<i>Tipo E</i>	Anch'essi molto simili alla tipologia C, consentono di stoccare le merci in impianti di proprietà senza che siano preventivamente identificati nell'autorizzazione o rispondano a criteri predeterminati in autorizzazione

Per comprendere meglio la peculiarità della tipologia E di deposito privato, si ritiene utile riportare alcune parole della Prof. ssa Erica Varese nel suo libro *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*: "le merci possono essere immagazzinate in siti differenti, collocati in diversi Paesi membri, tutti vincolati al deposito "Tipo E". Il controllo degli stock, obbligatorio, è centralizzato sul territorio comunitario [...]. L'operatore che intende usufruire di tale regime deve configurare una contabilità comunitaria che tenga conto degli spostamenti delle merci in tutti i siti vincolati al magazzino virtuale e versare il dazio complessivamente dovuto per tutte le estrazioni, ovunque fatte sul territorio UE".

Durante il loro periodo di permanenza¹¹¹ all'interno del deposito, le merci possono essere oggetto di manipolazione se l'intento è quello di "garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita". Per liberare le merci dal vincolo al regime, sarà necessario presentare una dichiarazione che attesti l'attribuzione della merce ad una nuova destinazione doganale¹¹².

In aggiunta al deposito doganale, il legislatore ha regolamentato due ulteriori

¹¹¹Sul depositario peserà l'onere di tenere una contabilità di magazzino di tutte le merci vincolate al regime durante il loro periodo di permanenza; periodo che non sarà soggetto ad alcuna limitazione. Per ulteriori approfondimenti si rimanda agli articoli 105 e 108 del CDC.

¹¹²GIFFONI M., *Deposito doganale, quale scegliere*, Rivista *Il Doganalista*, n. 6/2012, 19-20.

forme di deposito¹¹³ presso le quali è possibile custodire i beni senza essere assoggettati alla relativa normativa fiscale:

- deposito IVA, per merci nazionali o comunitarie in sospensione di imposta sul valore aggiunto, e
- deposito fiscale, per quelle merci nazionali o comunitarie in sospensione di accisa¹¹⁴.

113 Si tratta del deposito fiscale ossia "l'impianto dove vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite merci sottoposte ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'amministrazione finanziaria", articolo 1, comma 2, lettera e) del D.Lgs. n. 504/1995, anche conosciuto come Testo Unico Accise, e del deposito IVA ossia di un regime contabile che favorisce gli scambi commerciali, consentendo all'operatore economico di liquidare l'IVA solamente nel momento in cui la merce esce dal deposito per essere immessa in consumo, disciplinato dal D.L. n. 331 del 30 Agosto 1993, convertito successivamente in Legge n. 427 del 29 Ottobre 1993.

114 ARMELLA S., DI LUCIANO F., *Deposito IVA, novità legislative*, Rivista *Il Doganalista*, n. 4/2013, pp. 31-35.

II.III.V - Perfezionamento attivo

Il perfezionamento attivo consiste nell'importare merci all'interno del territorio comunitario, destinate ad essere perfezionate¹¹⁵ e poi riesportate sotto forma di prodotti compensatori, senza che queste siano soggette a tassazione. Nello specifico, l'articolo 114 del CDC consente l'importazione di:

"a) merci non comunitarie destinate ad essere riesportate fuori del territorio comunitario doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione nè a misure di politica commerciale;

b) merci immesse in libera pratica, con rimborso o sgravio dei relativi dazi all'importazione, quando vengano riesportate fuori dal territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori¹¹⁶". Ciò potrebbe arrecare danno a quelle imprese comunitarie, produttrici degli stessi beni, sfavorite da questa asimmetria di trattamento. Per evitare questo, il legislatore ha provveduto a stilare alcune rigide condizioni al fine di poter importare le merci:

- le merci in oggetto devono potersi individuare nei prodotti compensatori;
- i prodotti frutto di tali operazioni di perfezionamento devono essere riesportati al di fuori del territorio comunitario;
- le imprese comunitarie, produttrici di beni equivalenti¹¹⁷, non devono veder ledere i propri interessi (condizioni economiche);
- le imprese interessate in questo tipo di operazioni devono essere stabilite in UE.

¹¹⁵Il CDC all'articolo 114, paragrafo 2, lettera c), definisce operazioni di perfezionamento:

- "- la lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci,
- la trasformazione di merci,
- la riparazione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto, nonché,
- l'utilizzazione di talune merci, stabilite secondo la procedura del comitato, che non si ritrovano nei prodotti compensatori ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento anche se scompaiono totalmente o parzialmente durante la loro utilizzazione".

¹¹⁶Per prodotti compensatori si intendono tutti i prodotti risultanti da operazioni di perfezionamento, ai sensi dell'articolo 114, paragrafo 2, lettera d) del Reg. Cee n. 2913/1992.

¹¹⁷Vengono così definite le merci comunitarie utilizzate al posto delle merci d'importazione per la fabbricazione dei prodotti compensatori, lettera e), paragrafo 2, articolo 114 del CDC.

Ovviamente è necessario il possesso di un'autorizzazione rilasciata dall'autorità doganale per poter procedere con tale regime economico. Questa determinerà inoltre il termine massimo entro il quale i prodotti compensatori dovranno essere esportati o riesportati o aver ricevuto una nuova destinazione doganale, tenendo sempre in considerazione i tempi naturali per l'esecuzione delle operazioni¹¹⁸. All'articolo 116 il legislatore precisa che la concessione viene rilasciata "su richiesta della persona che effettua o fa effettuare operazioni di perfezionamento"¹¹⁹, elencando all'articolo successivo i requisiti necessari per poterla richiedere e quindi usufruire, evidenziando fra tutti, la possibilità di poter riconoscere le merci importate o equivalenti, tra i prodotti realizzati.

Anche per tale regime è prevista la possibilità di godere delle procedure semplificate: ciò permetterà di fare ottenere, attraverso la semplice presentazione in dogana della dichiarazione di vincolo, l'autorizzazione da parte dell'autorità, in pieno rispetto dell'articolo 497, paragrafo 3, lettera d) del Reg. Cee n. 2454/1993.

Una volta ottenuta, l'operatore economico presenterà all'ufficio doganale una dichiarazione:

- di vincolo al regime, o
- di immissione in libera pratica.

Questa, oltre ad essere accompagnata dai documenti all'uopo richiesti, conterrà l'indicazione sulla modalità di recupero dei dazi, rispettivamente tramite sistema della sospensione, in caso di vincolo al regime, e tramite sistema del rimborso in caso di immissione in libera pratica. Si precisa che nonostante le richieste siano diverse, di vincolo da una parte e di immissione dall'altra, la procedura che l'operatore dovrà seguire sarà la medesima. I prodotti compensatori in oggetto, saranno poi assoggettati ad una nuova destinazione doganale, tra le quali spiccano: esportazione, immissione in libera pratica, distruzione oppure abbandono.

118VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, pp. 78.

119Il form di richiesta è l'allegato 67 delle DAC, contenente tutti i dati necessari per poter procedere con il rilascio.

Prima di vedere i due sistemi di recupero dei dazi, è necessario soffermarsi un attimo sulle condizioni economiche. Si è detto che tra le condizioni per poter importare le merci non comunitarie all'interno dell'Unione, vi è la necessità di non ledere gli interessi economici delle imprese comunitarie produttrici dello stesso bene. Ma tale requisito si scontra con la difficoltà delle imprese importatrici nel ritrovare le materie prime necessarie per le loro lavorazioni. Il legislatore ha pertanto predisposto una tabella, allegato 70 delle DAC, contenente le condizioni economiche necessarie per poter accedere al regime di perfezionamento attivo¹²⁰. Tra le varie motivazioni del ricorso a merci extra-comunitarie vi possono essere: la non disponibilità delle parimenti comunitarie¹²¹, oppure l'alto costo dell'approvvigionamento comunitario, tale appunto da non giustificare l'operazione commerciale. Si precisa però che le condizioni, ai sensi dell'articolo 539, paragrafo 1, non si considereranno osservate quando alla domanda saranno assoggettate merci d'importazione riportate nell'allegato 73, salvo le eccezioni previste al paragrafo successivo.

Come abbiamo poco fa detto, al regime del perfezionamento attivo si possono applicare due diversi sistemi. Il primo è il sistema della sospensione, che consiste nella temporanea sospensione della riscossione dei relativi dazi all'importazione e misure di politica commerciale fin quando le merci non saranno riesportate¹²². Al contrario invece, il sistema del rimborso prevede l'istantaneo pagamento dei dazi, che saranno al momento della riesportazione, rimborsati. Questa differenza è dovuta al fatto che mentre il modello della sospensione è legato al vincolo delle merci al regime del perfezionamento, il sistema del rimborso prevede l'immissione in libera pratica dei beni e quindi a seguire, il relativo pagamento

120Condizioni che dovranno essere inserite nella domanda di autorizzazione presentata all'ufficio doganale competente territorialmente.

121In tal caso si effettuerà la verifica attraverso il controllo del codice di Nomenclatura Combinata ad otto cifre, la qualità commerciale e la qualità tecnica.

122Le merci possono essere oggetto anche di una destinazione doganale diversa dalla riesportazione. Infatti esse potranno essere introdotte in una zona franca, oppure vincolate ad un altro regime sospensivo, oppure ancora immesse in libera in pratica; in quest'ultimo caso però saranno soggette al pagamento di dazi e di altri eventuali oneri fiscali.

degli oneri. Un'ulteriore differenza tra i due riguarda le materie prime che vi si possono assoggettare: mentre il primo è applicabile a qualsiasi tipo di merce, il sistema del rimborso non trova applicazione in caso di beni soggetti a restrizioni quantitative, restituzioni all'esportazione, prelievi agricoli e contingentamenti tariffari¹²³. In entrambi i casi comunque, in sostituzione delle merci non comunitarie, gli operatori economici possono far ricorso alle merci cosiddette equivalenti. Si tratta di una procedura, definita compensazione per equivalenza, che si verifica quando risulta difficile recuperare merci d'importazione e vi è la necessità di mandare avanti la produzione. Tale fattispecie viene regolamentata dall'articolo 115 del CDC, che sottolinea al paragrafo 2 come le merci comunitarie, ovvero equivalenti "devono essere della stessa qualità e possedere le stesse caratteristiche della merce d'importazione"; salvo poi prevedere delle deroghe in casi particolari "[...] si può ammettere che le merci equivalenti si trovino in una fase di fabbricazione più avanzata delle merci d'importazione"¹²⁴. La compensazione per equivalenza prevede due varianti: l'esportazione anticipata ed il traffico triangolare. Con la prima è possibile esportare prodotti realizzati tramite merci equivalenti prima di importare merci d'importazione in regime di perfezionamento attivo. Questo si traduce in un vantaggio in termini di tempo per gli operatori economici: così facendo infatti possono soddisfare le richieste dei clienti in tempi più stretti. Il traffico triangolare invece prevede che "l'esportatore delle merci equivalenti può essere anche un soggetto diverso dalla persona che successivamente importa le merci in perfezionamento attivo, la quale può anche trovarsi in un altro Stato membro"¹²⁵. Terminato il perfezionamento, nella

123VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, pp. 74-75.

124Così facendo, avremo che le merci equivalenti risulteranno essere esse stesse vincolate al regime del perfezionamento attivo, al posto delle merci d'importazione.

125Si avrà che l'operazione di importazione verrà realizzata in un ufficio diverso da quello dove si è realizzata l'operazione di esportazione anticipata. Estrazione fatta dal sito web dell'Agenzia delle dogane:

<http://www.agenziadogane.gov.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Operatore/Regimi+e+istituti+doganali/I+Regimi+Doganali/Perfezionamento+attivo/Compensazione>.

fattispecie del sistema di sospensione, i prodotti compensatori saranno assoggettati ad una nuova destinazione e verranno scaricati tramite un conto di appuramento¹²⁶. Nel caso del sistema del rimborso, anche qui i prodotti riceveranno una nuova destinazione, ma con l'aggiunta che a questa seguirà la procedura di rimborso dei dazi, entro il termine di sei mesi, salvo immissione in libera pratica delle merci. Il regime di perfezionamento si potrà definire concluso quando i prodotti saranno dichiarati nell'ufficio doganale competente, ma ciò dipenderà dalla destinazione assegnata loro, e saranno espletate tutte le formalità richieste dal nuovo regime¹²⁷.

126All'operatore economico sono concessi 30 giorni di tempo per presentare all'ufficio competente il conto di appuramento.

127BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

II.III.VI - Trasformazione sotto controllo doganale

Siamo ora giunti a parlare del regime della trasformazione sotto controllo doganale. Previsto dall'articolo 130 del CDC, tale regime permette "di utilizzare nel territorio doganale della Comunità merci non comunitarie per sottoporle ad operazioni che ne modificano la specie o lo stato senza che queste siano soggette ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale e di immettere in libera pratica, dietro pagamento dei relativi dazi all'importazione i prodotti risultanti da tali operazioni. Questi prodotti sono denominati prodotti trasformati"¹²⁸. Condizione fondamentale per l'utilizzo di questo regime è che vi sia una differenza tra l'aliquota applicata alle materie prime e l'aliquota di riferimento del prodotto finito, in particolar modo che l'aliquota della prima risulti maggiore di quella della seconda¹²⁹. Questo viene in un certo senso determinato dal legislatore attraverso l'articolo 551 delle DAC, introdotto dal Reg. Ce n. 993/2001. Anche qui, come nel regime del perfezionamento, interesse primario è quello di tutelare gli interessi di quelle imprese comunitarie produttrici di materie affini; pertanto la scelta di vincolo al regime in oggetto dovrà essere giustificata dalle condizioni economiche¹³⁰. Essendo la TSCD un regime economico, necessita anch'essa di un'autorizzazione rilasciata dall'autorità doganale. Tra i requisiti necessari al rilascio all'articolo 133 del CDC troviamo:

128Si può qui notare la differenza con il perfezionamento passivo, dove una volta lavorati, i prodotti vengono riesportati; nella TSCD invece, la merce dopo essere stata oggetto di lavorazione, viene immessa in libera pratica, previo assolvimento delle formalità richieste.

129"Tale regime non sospende l'applicabilità delle misure di fiscalità interna e, quindi, con riferimento all'IVA, ed ad eventuali accise, si farà riferimento alla merce estera da trasformare: il valore imponibile sarà costituito da valore applicato alla merce da trasformare aumentato dei dazi all'importazione dovuti per il prodotto ottenuto". MASSIMO F., *Manuale di diritto e pratica doganale*, IPSOA, Roma, 2003, p. 439.

130L'allegato 76 A delle DAC prevede diversi casi di merci, con relative trasformazioni, per i quali le condizioni economiche risultano essere già soddisfatte; questo si tramuta in un'esenzione dall'onere della prova per gli operatori economici. Va aggiunto che il successivo allegato 76 B elenca delle ipotesi, dove si dovrà procedere con una valutazione delle condizioni economiche caso per caso.

- "c) quando la specie o lo stato delle merci, al momento del loro vincolo al regime, non può più essere economicamente ristabilito dopo la trasformazione;
- d) quando il ricorso al regime non può avere come conseguenza di sviare l'effetto delle regole in materia di origine e di restrizioni quantitative applicabili alle merci importate;
- e) quando sono soddisfatte le condizioni necessarie affinché il regime contribuisca a favorire la creazione o il mantenimento di un'attività di trasformazione di merci nella Ue, senza che vengano pregiudicati gli interessi essenziali dei produttori comunitari di merci affini (condizioni economiche)".

II.III.VII - Ammissione temporanea

Attraverso l'ammissione temporanea si realizza l'esonero, parziale o totale dai dazi all'importazione, di tutte quelle merci non comunitarie utilizzate all'interno del territorio dell'Unione Europea e destinate ad essere riesportate senza aver subito alcuna modifica, eccezion fatta per il "loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto"¹³¹.

Il soggetto che intende ricorrere a questo tipo di regime, dovrà essere in possesso dell'autorizzazione, e relativa garanzia sui diritti, comprensiva di un termine entro il quale le merci dovranno essere riesportate oppure ricevere una nuova destinazione doganale¹³². Il rilascio dell'accettazione è subordinato all'individuazione della merce attraverso numeri di serie, marchi o segni univoci; se ciò non fosse possibile, l'operatore perderebbe la possibilità di ottenere la documentazione necessaria per ottenere il regime. In parziale deroga a quanto appena detto interviene il secondo paragrafo dell'articolo 162 del Codice Doganale Aggiornato elencando una serie di condizioni che ne permettono lo stesso la richiesta:

- "b) sia possibile garantire l'identificazione delle merci vincolate al regime, salvo quando, tenuto conto della qualità delle merci o dell'uso previsto, l'assenza di misure di identificazione non può dar adito ad un'utilizzazione abusiva del regime oppure, nel caso di cui all'articolo 142, quando è possibile verificare se sono soddisfatte le condizioni previste per le merci equivalenti;
- c) il titolare del regime sia stabilito al di fuori del territorio doganale della Comunità, salvo altrimenti disposto dalla normativa doganale;
- d) siano soddisfatti i requisiti relativi all'esenzione totale o parziale dai dazi stabiliti nella normativa doganale comunitaria".

¹³¹CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 131.

¹³²Questo è quanto determinato dal legislatore all'articolo 140 del Codice Doganale, sottolineando che la durata del regime è sì pari a 24 mesi, ma che questa deve comunque essere tale da far sì che si raggiunga l'obiettivo dell'operatore. VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, pp. 100-101.

Qualora la merce anzichè riesportata fosse nazionalizzata, si dovrà procedere alla liquidazione di quanto spettante all'ente doganale, comprensivo di interessi, contabilizzati dalla data in cui la merce è stata vincolata al regime di ammissione temporanea, ovvero dall'origine dell'operazione.

Il sistema dell'esonero funziona ad esclusione, cioè quello che non rientra nelle fattispecie soggette ad esonero totale, potrà essere oggetto di esonero parziale¹³³. All'interno delle DAC, a partire dall'articolo 555 per arrivare all'articolo 577, vi è l'elenco di tutte quelle merci soggette ad esonero totale come: mezzi di trasporto stradale, effetti personali dei viaggiatori, pezzi di ricambio, merci destinate a manifestazioni. Se una determinata merce non dovesse rientrare all'interno di una di queste classi oppure non dovesse presentare le condizioni richieste per l'esonero totale, ad essa sarà applicata l'esenzione parziale. A norma dell'articolo 165 del CDA l'importo dei dazi all'importazione per le suddette merci è pari "al 3% del dazio all'importazione che sarebbe dovuto per tali merci se esse fossero state immesse in libera pratica nella data in cui sono state vincolate al regime dell'ammissione temporanea. Tale importo è dovuto per ogni mese o frazione di mese per cui le merci sono rimaste vincolate [...]". Il tutto viene posto però sotto una grande condizione generale che impone che l'importo del dazio non possa essere superiore a quello che si sarebbe ottenuto vincolando le merci al regime di immissione in libera pratica anzichè di ammissione temporanea.

La stessa finalità raggiunta dal regime in esame, la può offrire il Carnet ATA (Admission Temporaire - Temporary Admission). Questo documento internazionale, seppur con modalità diverse, consente di importare od esportare temporaneamente¹³⁴, merci comunitarie e non, per farle poi ritornare nel luogo di origine senza essere soggette ad alcun tipo di tassazione. Il Carnet¹³⁵ si sostituisce ai documenti doganali adottati dai Paesi aderenti, garantendo inoltre alle varie

133VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 102.

134Il carnet ATA viene riconosciuto esclusivamente dai Paesi firmatari la Convenzione di Bruxelles del 6 Dicembre 1961, sostituita da quella di Istanbul del 26 Giugno 1990 ed ha una validità massima di 12 mesi dalla data di rilascio.

135CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 131.

dogane di importazione, la riscossione dei dazi doganali in caso di mancata riesportazione delle merci¹³⁶. Un richiamo alla validità del Carnet ATA come strumento di vincolo la si ricava all'articolo 697 delle DAC dove "La presentazione del Carnet ATA nell'ufficio doganale, per beneficiare del regime dell'ammissione temporanea equivale alla presentazione della domanda di autorizzazione e l'accettazione del carnet (volet ammissione temporane) ha valore di autorizzazione ad avvalersi del regime". Il rilascio del documento è secondario alla presentazione della domanda e di una polizza cauzionale a favore di Unioncamere, emessa da Assitalia; la domanda andrà presentata alla Camera di Commercio di competenza territoriale.

¹³⁶Il tutto avviene grazie agli enti di garanzia del sistema ATA, che in via anticipata provvedono alla liquidazione dei diritti spettanti, in caso di irregolarità, alle dogane di importazione. Gli enti garanti del sistema ATA sono rappresentati dalle Camere di Commercio od organizzazioni simili, dei vari Paesi aderenti; per quanto riguarda il nostro Paese lente è l'Unioncamere, ovvero l'Unione Italiana delle Camere di Commercio. Qualora entro 15 giorni dalla data di richiesta, il titolare del Carnet non dovesse provvedere a liquidare quanto anticipato dal garante, Unioncamere recupererà il debito attraverso la polizza Assitalia.

II.III.VIII - Perfezionamento passivo

Opposto all'attivo, il perfezionamento passivo consente alle imprese di esportare momentaneamente, merci comunitarie per essere oggetto di operazioni di perfezionamento, per poi essere successivamente immesse in libera pratica con parziale o totale esenzione dai dazi¹³⁷. Questa volta l'articolo di competenza è il 145 del Reg. Cee n. 2913/1992 che al paragrafo 3, lettera a), definisce le merci di esportazione temporanea come "merci vincolate al regime di perfezionamento passivo". L'articolo 146 del CDC precisa però che non tutte le merci possono essere assoggettate a questo regime, in particolare le merci comunitarie:

"- la cui esportazione dia luogo ad un rimborso o ad un sgravio dei dazi all'importazione,

- che, prima della loro esportazione, erano state immesse in libera pratica in esenzione totale dai dazi all'importazione a motivo della loro utilizzazione per fini particolari [...],

- la cui esportazione dia luogo alla concessione di restituzione all'esportazione o per le quali sia concesso, nel quadro della politica agricola comune, un vantaggio finanziario diverso da tali restituzioni a motivo della loro esportazione".

In questo caso l'autorizzazione, vista la struttura simile ma la finalità diversa rispetto a quella del perfezionamento attivo, verrà rilasciata ai sensi dell'articolo 148 esclusivamente ai soggetti stabiliti all'interno dell'Unione Europea quando:

- è possibile identificare che i prodotti compensatori siano stati ottenuti dalla lavorazione di merci di temporanea esportazione, salvo deroghe; e

- non si arrechi pregiudizio agli "interessi essenziali dei trasformatori comunitari".

L'autorità doganale, come nel caso dell'attivo, determinerà oltre al termine entro il quale i beni dovranno essere reimportati, anche il tasso di rendimento¹³⁸

137CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 131-132.

138Tasso di rendimento che viene definito dal legislatore comunitario all'articolo 114, paragrafo 2, lettera f) come "la quantità o la percentuale di prodotti compensatori ottenuta al momento del perfezionamento da una determinata quantità di merci d'importazione". VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 78.

dell'operazione o il metodo di calcolo di questo, dove necessario; avrà inoltre l'onere di instaurare tutte le misure necessarie per poter analizzare la merce al suo rientro. Caratteristica di questo regime è la procedura per reimporare i prodotti compensatori all'interno del territorio comunitario. In questa fase l'operatore economico dovrà compilare una particolare dichiarazione, oltre a quella per l'esportazione della merce, inserita all'interno del DAU; questo risulta necessario perchè permetterà di determinare la parte di bene sulla quale andranno calcolati gli eventuali diritti spettanti¹³⁹. L'articolo 151 del CDC in merito a questo punto sancisce che "L'esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione di cui all'articolo 145 consiste nel detrarre dall'importo dei dazi all'importazione relativi ai prodotti compensatori immessi in libera pratica l'importo dei dazi all'importazione che sarebbero applicati, alla stessa data, alle merci di temporanea esportazione se queste fossero importate nel territorio doganale della Comunità dal Paese ove hanno formato oggetto dell'operazione o dell'ultima operazione di perfezionamento". In sostanza l'impresa sarà assoggettata al pagamento dei dazi relativi al maggior valore che il bene ha acquisito, dopo le lavorazioni subite all'estero. L'importo da detrarre è calcolato in funzione della quantità e della specie delle merci, considerato il giorno dell'accettazione del loro vincolo al regime di perfezionamento passivo, e sulla base degli altri elementi di tassazione loro applicabili alla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica dei prodotti compensatori¹⁴⁰.

Come nel perfezionamento attivo, anche nel regime passivo esiste una procedura di compensazione per equivalenza, che in questa fattispecie prende il nome di sistema degli scambi standard. Questa procedura permetterà agli operatori di importare merce a sostituzione del prodotto compensatore, merce che verrà definita come prodotto di sostituzione. L'autorità consentirà il ricorso a tale tipo di sistema "quando l'operazione di perfezionamento consista nella riparazione di

139BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

140Per ulteriori approfondimenti si rimanda agli articoli n. 151 del Reg. Cee n. 2913/1992 e n. 53 del Reg. Ce n. 450/2008.

merci comunitarie diverse da quelle contemplate dalla politica agricola comune o dai regimi specifici applicabili a talune merci risultanti dalla trasformazione di prodotti agricoli", con l'aggiunta di poter importare i prodotti di sostituzione alle condizioni da essa stabilite "prima dell'esportazione delle merci di esportazione temporanea (importazione anticipata)"¹⁴¹. In quest'ultimo caso però, l'importazione anticipata dovrà essere seguita da una garanzia a copertura dell'importo dei dazi all'importazione; il tutto a condizione che prodotti di sostituzione e merci di esportazione temporanea abbiano: stessa nomenclatura combinata, stessa qualità commerciale e stessa qualità tecnica, così come richiesto dal paragrafo 1 dell'articolo 155 del CDC.

¹⁴¹Per ulteriori approfondimenti si rimanda all'articolo 154 del CDC.

II.III.IX - Esportazione definitiva

Concludiamo questo paragrafo parlando dell'ultimo regime doganale: l'esportazione definitiva. Tutte le merci che escono dal territorio dell'Unione Europea sono vincolate al regime dell'esportazione definitiva, salvo quelle merci assoggettate ai regimi di perfezionamento passivo e transito. L'esportazione comporta l'applicazione delle formalità previste all'atto dell'uscita, comprese misure di politica commerciale e, all'occorrenza, dazi all'esportazione¹⁴². In tal senso il legislatore comunitario impone l'obbligo, attraverso l'articolo 175 del CDA, di presentare una dichiarazione pre-partenza presso l'ufficio doganale competente, per tutte quelle merci destinate ad uscire. La dichiarazione in questione può assumere una delle seguenti forme:

"a) quando le merci che lasciano il territorio doganale comunitario sono vincolate a un regime doganale ai fini del quale è richiesta una dichiarazione in dogana, la dichiarazione in dogana adeguata;

b) una notifica di riesportazione, conformemente all'articolo 179;

c) quando non si richiede nè una dichiarazione in dogana nè una notifica di riesportazione, la dichiarazione sommaria di uscita di cui all'articolo 180"¹⁴³.

Queste devono essere depositate presso l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore è stabilito, ovvero dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate¹⁴⁴, accompagnate dalla relativa autorizzazione.

In un'ottica di economicità e di sostenibilità ambientale, il legislatore e le autorità doganali degli stati membri hanno favorito nel corso degli anni diversi programmi per la diffusione, fino a renderla obbligatoria, della presentazione telematica della dichiarazione. Ma tale riforma tecnologica ha comportato vantaggi anche in

142Articolo 161 del Reg. Cee n. 2913/1992.

143L'articolo 178 del CDC precisa che "le merci comunitarie destinate ad uscire dal territorio doganale della Comunità sono vincolate al regime di esportazione", tranne alcune eccezioni previste al paragrafo 2 dello stesso. Per quanto riguarda le merci non comunitarie invece esse "sono oggetto di una notifica di riesportazione" come determinato dall'articolo 179 del Regolamento Cee.

144Paragrafo 5 dell'articolo 161 del CDC.

termini di tempo e sicurezza. Infatti, con il sistema comunitario ECS, acronimo di Export Control System, si è permesso alle diverse autorità doganali nazionali e comunitarie di gestire i dati riguardanti le operazioni di esportazione. La prima Fase del sistema ECS, iniziata il 1 Luglio 2007, aveva come obiettivo quello di controllare le diverse operazioni di esportazione e di certificarne l'uscita dal territorio comunitario a fini fiscali e doganali. Successivamente si è dato seguito ad una seconda Fase, iniziata il 1 Luglio 2011, con l'intento di voler assicurare gli adempimenti fissati dalla normativa comunitaria in materia di sicurezza¹⁴⁵. Le dichiarazioni telematiche odierne, devono contenere alcuni dati di sicurezza richiesti ed essere presentate entro un tempo massimo fissato dall'autorità doganale; ciò è necessario affinché l'ufficio di esportazione possa procedere ad un'analisi dei rischi ai fini fiscali e di sicurezza prima dell'uscita della merce¹⁴⁶. Al termine dell'operazione verrà assegnato un numero di riferimento (MRN).

Completate le diverse incombenze, l'ufficio di esportazione concederà lo svincolo delle merci¹⁴⁷, a patto che queste lascino il territorio alle medesime condizioni di quando sono state presentate, consegnando il Documento di Accompagnamento Esportazione all'operatore economico. Merce e DAE saranno consegnati all'ufficio doganale di uscita¹⁴⁸ che verificherà la corrispondenza tra quanto presentato e quanto dichiarato e l'uscita della merce dal territorio. In seconda battuta invierà un messaggio "risultati di uscita", tramite sistema AIDA, all'ufficio

145VARESE E., *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012, p. 54.

146L'articolo 182 quinquies del CDC precisa che anche la dichiarazione sommaria (EXS) deve essere presentata per via telematica, salvo particolari eccezioni. Inoltre la circolare dell'Agenzia delle dogane n. 18/D del 29 Dicembre 2010 sottolinea che tale dichiarazione deve essere presentata attraverso il sistema AIDA

147Ai sensi dell'articolo 792 ter del Reg. Cee n. 2454/1993, introdotto dal Reg. Ce n. 1874/2006, l'operatore ha tempo 90 giorni per far uscire dal territorio doganale comunitario le merci svincolate. Inoltre in capo all'operatore economico peserà l'onere, qualora tale termine non fosse rispettato, di comunicare la mancata uscita della merce all'ufficio di esportazione ai fini dell'annullamento della dichiarazione.

148Il paragrafo 2 dell'articolo 793 delle DAC, a seconda della modalità con la quale le merci verranno esportate, determina l'ufficio doganale di uscita di riferimento.

doganale di esportazione, il quale certificherà l'effettiva uscita tramite il messaggio "uscita conclusa", così come dettato dall'articolo 796 quinquies delle DAC, introdotto dal Reg. Cee n. 1875/2006.

L'attività di export oltre ad essere un'opportunità per le imprese dell'Unione Europea, il mercato di sbocco è molto più vasto, viene anche incoraggiata dal legislatore attraverso la concessione di alcuni benefici fiscali come:

- agevolazioni all'esportazione in materia di IVA;
- agevolazioni all'esportazione in materia di accise; e
- restituzione all'esportazione¹⁴⁹.

¹⁴⁹Questo tipo di sussidi vengono oggi erogati dal Fondo Europeo Agricolo di Garanzia attraverso la Politica Agricola Comune. L'intento è quello di compensare la perdita di profitto degli agricoltori comunitari a causa dalla forte concorrenza dei prezzi praticati nel mercato mondiale, tendenzialmente più bassi; questi benefici quindi, vanno a coprire la differenza tra prezzi praticati nel mercato comunitario e quelli praticati al di fuori di esso.

Capitolo III - L'accertamento doganale e la sua revisione

III.1 - L'accertamento doganale

Abbiamo discusso nel capitolo precedente della dichiarazione doganale, ossia di quel documento attestante l'intenzione commerciale dell'operatore economico e necessaria all'autorità per poter procedere con le verifiche del caso.

Per l'amministrazione doganale rappresenta una fase importante del processo¹⁵⁰: l'obiettivo è quello di giungere alla corretta determinazione di quantità, qualità, origine e valore della merce. Infatti dobbiamo ricordare che i dazi doganali ed i relativi tributi, rappresentano una voce fondamentale nel bilancio dell'Unione Europea¹⁵¹: un errore nel calcolo di una delle voci prima menzionate porterebbe ad un non corretto importo dei diritti spettanti.

Attività di accertamento¹⁵² che il legislatore nazionale definisce all'articolo 9 del D.Lgs n. 374/1990: "Se dai controlli effettuati non sono emerse difformità rispetto alla dichiarazione, ovvero se il dichiarante non ha contestato le difformità riscontrate nei modi indicati negli articoli 65 e seguenti del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente

150"In ambito doganale, l'accertamento ha ad oggetto non soltanto gli elementi che contribuiscono a determinare l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione doganale – quantità, qualità, origine e valore – ma anche la verifica dell'adempimento degli obblighi previsti dalle norme tributarie ed extratributarie la cui applicazione è demandata alla Dogana". Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia, Lezione tenuta dal Dott. Vincenzo De Deo, Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane.

151Tra le voci del bilancio 2010 dell'Unione Europea, i dazi doganali rappresentano il 12% circa delle entrate. Per maggiori informazioni vedasi il sito web della Commissione Europea: http://ec.europa.eu/budget/biblio/publications/publications_en.cfm#investing0713.

152"L'accertamento doganale [...] è un procedimento di controllo della conformità della <<destinazione>> dichiarata all'esito normativamente statuito e della corretta osservanza delle formalità e delle condizioni poste dalla norma in funzione della tipicità della destinazione". FIORENZA S., *Dichiarazione e destinazione doganale*, CEDAM, Padova, 1982, p. 153.

della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, l'ufficio appone sulla bolletta apposita annotazione, firmata e datata, e provvede alla liquidazione dei diritti doganali confermando e rettificando l'ammontare degli stessi indicato dal dichiarante. La data dell'annotazione costituisce la data in cui l'accertamento è divenuto definitivo". Se la situazione lo richiede, l'amministrazione ha la facoltà di effettuare tutti i controlli¹⁵³ ritenuti necessari al fine di sincerarsi sulla corretta applicazione della normativa; controlli che potranno superare i confini del territorio doganale comunitario se previsti da accordi internazionali.

Per controllare le dichiarazioni l'autorità doganale può procedere:

"a) ad una verifica documentale riguardante, nella fattispecie, la dichiarazione e i documenti ad essa allegati [...],

b) alla visita delle merci e, ove occorra, ad un prelievo di campioni per analisi o per un controllo approfondito"¹⁵⁴.

L'attività di verifica si basa su ispezioni di natura formale, ovvero incentrate sulla documentazione presentata in dogana, e di natura sostanziale, basate cioè su un'analisi dei rischi. Quest'ultima si fonda su un insieme di procedimenti informatici aventi come obiettivo quello di identificare e misurare i rischi e di sviluppare le misure necessarie per effettuare una valutazione degli stessi, sulla base di criteri elaborati a livello nazionale, comunitario e, se disponibili, internazionale¹⁵⁵. Il tutto può avvenire pre o post la concessione dello svincolo e in

153Controllo doganale che il legislatore definisce all'articolo 4, punto 14), del Reg. Cee n. 2913/92 come "atti specifici espletati dall'autorità doganale ai fini della corretta applicazione della legislazione doganale e delle altre legislazioni che disciplinano l'entrata, l'uscita, il transito, il trasferimento e l'utilizzazione finale di merci in circolazione tra il territorio doganale della Comunità e i Paesi terzi e la presenza di merci non aventi posizione comunitaria; tali atti possono comprendere la verifica delle merci, il controllo della dichiarazione e l'esistenza e l'autenticità di documenti elettronici e cartacei, l'esame della contabilità delle imprese e di altre scritture, il controllo dei mezzi di trasporto, il controllo del bagaglio e di altra merce che le persone hanno con sé o su di sé e l'esecuzione di inchieste amministrative o atti analoghi".

154Ai sensi dell'articolo 68 del Reg. Cee n. 2913/92.

155Per maggiori approfondimenti vedasi l'articolo 13 del CDC; codice doganale che al paragrafo 2 del medesimo articolo prevede la creazione di un sistema elettronico per l'attuazione della gestione dei rischi esteso a tutti i membri della Comunità.

rigorosa presenza dell'operatore economico, ai sensi dell'articolo 69, paragrafo 2 del Codice. L'operatore, su cui peserà l'onere di dover presentare tutta la documentazione richiestagli dall'autorità, e che dovrà conservare per il periodo stabilito dalle norme vigenti e comunque per non meno di tre anni civili, diverrà il soggetto passivo dell'obbligazione doganale¹⁵⁶ una volta che l'amministrazione procederà all'accettazione del DAU. Particolare attenzione viene posta intorno al termine a partire dal quale scatta l'obbligo di custodire i documenti doganali: ai sensi dell'articolo 16 del Regolamento Comunitario infatti "Questo termine decorre dalla fine dell'anno nel corso del quale:

- a) sono state accettate le dichiarazioni di immissione in libera pratica o di esportazione, quando si tratti di merci immesse in libera pratica in casi diversi da quelli di cui alla lettera b) o di merci dichiarate per l'esportazione;
- b) è cessato l'assoggettamento alla vigilanza doganale, quando si tratti di merci immesse in libera pratica fruendo di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo della loro utilizzazione per fini particolari;
- c) è stato appurato il regime doganale, quando si tratti di merci vincolate ad un altro regime;
- d) le merci escono dall'impresa in questione, qualora si tratti di merci poste in zona franca o in un deposito franco".

La nascita dell'obbligazione doganale, a seguito dell'accettazione della dichiarazione da parte dell'autorità doganale, comporterà per il dichiarante ossia per il debitore¹⁵⁷, l'onere di "corrispondere i dazi all'importazione e

156Il Reg. Cee n. 2913/1992 all'articolo 201 e ss. elenca tutta una serie di fattispecie che fanno scaturire la nascita dell'obbligazione doganale; un esempio può essere quello citato al paragrafo 1 dell'articolo 201 dove determina che l'obbligazione doganale sorge in seguito "a) all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, oppure b) al vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione".

157Il paragrafo 3 dell'articolo 201 del Codice identifica nella stessa persona la figura del debitore e quella del dichiarante. Prevede inoltre lo status di debitore anche nel caso di rappresentanza indiretta, definendolo come "la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana".

all'esportazione applicabili alla merce secondo la normativa doganale; in particolare l'obbligo è di corrispondere i diritti doganali di confine"¹⁵⁸, a norma dell'articolo 201 e ss. Del Codice Doganale.

Ideale per l'autorità doganale sarebbe quello di poter vagliare con profondo rigore ogni richiesta pervenutale, ma ciò si scontrerebbe con quelle variabili che oggi governeranno gli scambi commerciali, ovvero celerità, semplificazione ed economicità. Il metodo di selezione pertanto, non si fonderà più su un controllo in linea di tutte le operazioni doganali da parte dei funzionari doganali, bensì su una nuova analisi dei rischi centralizzata, che pone le proprie basi su elementi oggettivi e soggettivi propri delle transazioni commerciali. Possiamo vedere il passaggio da un sistema 'manuale' di controllo, ad un sistema informatico di gestione dei rischi e di verifica a posteriori della documentazione¹⁵⁹. Ciò permetterà di raggiungere standard più elevati in termini di efficienza, efficacia e sicurezza, cercando di orientare il focus d'azione su quelle operazioni considerate maggiormente a rischio frode. Ma il concetto di controllo a posteriori viene anche richiamato dal CDC, il quale all'articolo 78 prevede la possibilità per l'autorità doganale, dopo aver concesso lo svincolo, di "accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione" analizzando documenti e dati commerciali.

Oggi, grazie a quello che viene definito il circuito doganale di controllo, si è riusciti a stilare una griglia di "rischio" che permette di selezionare operazioni da sottoporre a verifiche documentali (anche dette C.D.) o fisiche (V.M.), nel momento in cui la merce viene presentata in dogana, ovvero nel momento in cui il DAU viene esaminato dal sistema informatico AIDA.

Tale sistema permette di indirizzare gli atti in esame a 4 diversi canali di controllo, ognuno dei quali legato ad un particolare profilo di rischio: canale verde, ovvero operazioni ritunete a bassissimo rischio e per le quali non si prevede alcun tipo di

158CAMPANILE F., COLANTUONO A., *Obbligazione tributaria doganale*, Rivista *Il Doganalista*, n. 2/2012.

159Le operazioni di controllo si sono rese così più celeri, permettendo all'operatore di sdoganare, e quindi di disporre più facilmente della merce, ed allo stesso tempo concedendo all'autorità doganale un maggior lasso di tempo per poter verificare la documentazione.

controllo; canale giallo, che comporta un controllo documentale delle operazioni¹⁶⁰; canale arancione, controllo tramite apparecchiature scanner che consentono di fotografare il contenuto dei colli e di confrontarlo in seconda fase con quanto dichiarato¹⁶¹; ed infine il canale rosso, che oltre al controllo documentale ed alla verifica fisica delle merci prevede, qualora fosse necessario, il prelievo di un campione delle merci per più approfondite analisi, così come regolamentato dalla lettera b) dell'articolo 68 del Codice Comunitario. Viene inoltre previsto il canale blu per quei procedimenti soggetti a revisione dell'accertamento doganale.

L'accertamento doganale si concluderà ovvero diventerà definitivo, quando verrà data esito positivo alla dichiarazione. Se si dovesse presentare l'ipotesi di controversia doganale, così come previsto dall'articolo 65 e ss. del D.P.R. n. 43/1973, non si potrà pronunciare tale esito fin quando non sarà risolta la questione.

Concludiamo ricordando che come si diceva, il grado di rischio lo determinano elementi oggettivi, quali origine della merce o la sua quantità, ed elementi soggettivi, come l'attività commerciale dell'operatore. Vediamo quindi, con particolare attenzione, due elementi che a nostro giudizio maggiormente influenzano la fase dell'accertamento: la tariffa doganale e l'origine delle merci.

¹⁶⁰Previsto dall'articolo 68, lettera a), del Reg. Cee n. 2913/1992, si sviluppa in un controllo della dichiarazione e dei relativi documenti allegati. "L'autorità doganale può richiedere al dichiarante di presentarle altri documenti per controllare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione". Ovviamente rimane viva la possibilità per l'amministrazione di procedere con ulteriori visite fisiche delle merci qualora dovessero presentarsi difformità in fase di controllo documentale.

¹⁶¹Per ulteriori approfondimenti vedasi la Circolare dell'Agenzia delle dogane n. 74/D del 18 Dicembre 2003.

III.I.I - La tariffa doganale comune

La Comunità Economica Europea "è fondata sopra su un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e importa il divieto, tra 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"¹⁶². Sono facilmente estraibili le due principali conseguenze che tale principio ha comportato: l'eliminazione di dazi e barriere doganali tra gli stati allora membri, ed in seconda battuta, l'adozione di un'unica tariffa doganale comune nei confronti di coloro che non avevano aderito al nuovo progetto europeo.

Ciò che a noi interessa analizzare è la tariffa doganale comune, ovvero quello strumento che permette di codificare le merci, assegnando ad ognuna di esse il relativo tributo¹⁶³. In particolare la TDC si sviluppa in un sistema di codifica avente valenza universale, basato sull'elemento della specie: a questa infatti viene associato un codice numerico univoco al quale verrà assegnato a sua volta uno specifico trattamento fiscale. Tale sistema ha una doppia finalità:

- la nomenclatura, per mezzo della quale è possibile costruire delle statistiche sugli scambi commerciali tra i diversi Paesi¹⁶⁴; e
- la fiscalità, elemento che viene determinato dagli stati attraverso degli accordi internazionali, in particolare, oggetto di contrattazione saranno l'applicazione di dazi e di divieti economici a livello comunitario, la determinazione di aliquote

162Articolo 9 del Trattato di Roma, ovvero il Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea.

163"A qualunque prodotto viene attribuito un codice doganale, o voce tariffaria. Il complesso di tutti i codici costituisce la c.d. Tariffa Doganale Comune, che possiamo definire come: una codificazione universalmente comprensibile delle merci a cui è affiancata una fiscalità".
Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia, Lezione tenuta dalla Dott. ssa Graziella Marini, Funzionaria area dogane Unindustria di Treviso.

164Gli enti preposti in merito sono l'EUROSTAT a livello comunitario e l'INTRASTAT a livello nazionale, quest'ultimo introdotto dall'articolo 50 del D.L. n. 331/1993.

IVA o accise a livello nazionale¹⁶⁵.

Possiamo intuire facilmente come la Tariffa Doganale influenzi diversi aspetti della economia europea: primo fra tutti l'obbligazione doganale. Dazi e relative imposte infatti trovano la loro ragion d'essere sulla tariffa doganale, ma la TDC ha riflessi anche in tema di politica commerciale con l'eventuale introduzione di dazi antidumping oppure contingenti; ma permette persino di evitare, e ciò ha un'importanza vitale, comportamenti abusivi o meglio dire fraudolenti, da parte di quegli operatori intenti ad eludere le imposte comunitarie, versando meno del dovuto. Il sistema di classificazione delle merci si basa sul sistema armonizzato HS, introdotto dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane, che prevede una codifica delle merci a 6 cifre. Sulla base di questo è stata istituita dall'Unione Europea, la nomenclatura combinata (NC) a 8 cifre, avente come finalità le due prima menzionate. Quest'ultima nel corso del tempo è stata successivamente oggetto di studio al fine di ottenere un maggior grado di dettaglio della tipologia dei prodotti: si è così giunti alla formazione della Tariffa Integrata della Comunità Europea a 10 cifre, ovvero la TARIC.

La tariffa, seppur introdotta dal Trattato di Roma, trova la sua fonte giuridica nel Reg. Cee n. 2658/83, che rappresenta la base normativa della TDC e della nomenclatura combinata (NC). Tale regolamento, con l'Allegato I¹⁶⁶ procede alla classificazione merceologica dei prodotti: questo rappresenta il miglior strumento per l'operatore in difficoltà, per giungere alla corretta classificazione della merce oggetto d'esame. Ma se si dovesse presentare tale situazione, l'operatore potrà far

165Il legislatore nazionale all'articolo 34 del D.P.R. n. 43/1973 definisce i diritti di confine come "i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci di importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato".

166Tale allegato è oggetto annualmente di aggiornamento da parte della Commissione Europea; attualmente l'Allegato I in vigore dal 1 Gennaio, è stato introdotto dal Reg. Ue n. 1001/2013. Nello specifico, l'allegato si struttura in tre sezioni: la prima contenente disposizioni, regole di interpretazione ed una legenda per le abbreviazioni, la seconda, dove si può trovare la tabella dei dazi, ed infine l'ultima parte, dove sono riportati degli allegati tariffari relativi a particolari articoli agricoli e prodotti farmaceutici, esentati dal pagamento dei dazi.

ricorso a livello comunitario:

- alle note esplicative della NC, pubblicate nella G.U.U.E. serie C;
- ai regolamenti di classificazione, ovvero atti con i quali si determina la classe di appartenenza di una merce; ed infine
- ai pareri di classificazione, emessi dal Consiglio di Cooperazione Doganale.

A livello nazionale invece, potrà far ricorso alle note esplicative della nomenclatura combinata della tariffa doganale, riguardanti aspetti come la descrizione o la composizione delle merci, emesse dall'Istituto Poligrafico dello Stato, non aventi però valore legale¹⁶⁷.

L'operatore potrà inoltre far ricorso a due ulteriori strumenti di assistenza:

- l'Informazione Tariffaria Vincolante (ITV)¹⁶⁸, ai sensi dell'articolo 6 e ss. del codice doganale comunitario; ed
- il servizio di analisi dei laboratori chimici delle dogane, che a seguito degli esiti degli esami, attribuiranno una classe d'appartenenza al campione.

167MARINI G., Funzionaria area dogane Unindustria di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

168"La ITV è un'informazione che impegna le amministrazioni di tutti gli Stati membri della UE per quanto riguarda la classificazione tariffaria di una merce, per un periodo di sei anni. Il richiedente può ottenere il rilascio di una ITV solo quando la domanda si riferisca ad una <<operazione commerciale realmente prospettata>>. Ne consegue che, per un periodo di sei anni, il soggetto che ha ottenuto una ITV potrà importare una certa merce (quella per la quale ha ottenuto l'ITV) in tutta l'UE avendo già la certezza della classificazione tariffaria che sarà ad essa attribuita". VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011.

III.I.II - L'origine delle merci

L'origine delle merci conferisce la "nazionalità economica" ai prodotti¹⁶⁹. Prima di iniziare a discutere di questo argomento è necessario cercare di chiarire la differenza tra il concetto di provenienza ossia il luogo da dove la merce proviene o viene spedita, e quello di origine, ovvero il luogo dove questa è stata prodotta¹⁷⁰. Il codice doganale in materia di origine distingue l'origine non preferenziale da quella preferenziale. Con origine non preferenziale, o anche detta comune, si identifica l'origine geografica di quei prodotti, oggetto di scambi commerciali internazionali e non regolati da "accordi preferenziali" stipulati tra UE e stati terzi, attestata dai CO¹⁷¹. Obiettivo, ai sensi dell'articolo 22 del Reg. Cee n. 2913/1992, è quello di determinare l'origine della merce per:

- a) l'applicazione della tariffa doganale delle Comunità europee [...];
- b) l'applicazione delle misure diverse da quelle tariffarie stabilite da disposizioni comunitarie specifiche nel quadro degli scambi di merci;
- c) la compilazione e il rilascio dei certificati di origine".

L'origine preferenziale invece comporta l'applicazione di trattamenti agevolati a quei beni oggetto di "accordi preferenziali". Tale trattamento preferenziale può essere previsto dall'Unione Europea in via unilaterale o nell'ambito di accordi bilaterali conclusi con alcuni Paesi terzi. Nel primo caso, l'UE accorda un trattamento preferenziale ai prodotti originari di taluni Paesi terzi. Nel secondo caso, il trattamento preferenziale viene invece accordato a condizioni di reciprocità: dall'UE per i prodotti originari dei Paesi accordisti; dai Paesi

¹⁶⁹PIZZICHELLI E., *Norme sull'origine, note e aggiornamenti*, Rivista *Il Doganalista*, n. 4/2013, pp. 24-26.

¹⁷⁰VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, p. 161.

¹⁷¹Il certificato di origine è un documento rilasciato dalle Camere di Commercio competenti che certifica il Paese di origine del prodotto. Esso attesta la località nella quale determinate merci sono state coltivate, estratte dal suolo, fabbricate dall'industria e confezionate. CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012, p. 116.

accordisti ai prodotti originari dell'UE¹⁷².

Per quei prodotti "interamente ottenuti", realizzati cioè all'interno di un solo Stato, il problema dell'origine non si pone in quanto il luogo di fabbricazione è solamente uno¹⁷³. Diversa invece la situazione per quei beni il cui processo produttivo ha visto la partecipazione di due o più Stati: qui si presenta il problema di identificare il luogo dove tali sono stati realizzati. La soluzione viene fornita dal CDC all'articolo 26 dove si sottolinea che "Una merce alla cui produzione hanno contribuito due o più Paesi è originaria del Paese in cui è avvenuta l'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione", e legittimando così l'applicazione dell'etichettatura del

172VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, pp. 167-170.

La qualifica di origine preferenziale viene attestata da certificati rilasciati dall'autorità doganale quali l'EUR 1 od il FORM A, a seconda del tipo di accordo.

173"[...] si tratta di prodotti che si trovano allo stato in cui sono presenti in natura ed ai prodotti che da questi derivano. Il Cdc (art. 23) individua dette merci in un elenco che è opportuno riportare integralmente:

- << a) i prodotti minerali estratti in tale Paese;
- b) i prodotti del regno vegetale ivi raccolti;
- c) gli animali vivi, ivi nati ed allevati;
- d) i prodotti che provengono da animali vivi, ivi allevati;
- e) i prodotti della caccia e della pesca ivi praticati;
- f) i prodotti della pesca marittima e gli altri prodotti estratti dal mare, al di fuori delle acque territoriali di un Paese, semprechè tali navi-officina siano immatricolate o registrate in detto Paese e ne battano la bandiera;
- h) i prodotti estratti dal suolo o dal sottosuolo marino situato al di fuori delle acque territoriali, semprechè tale Paese eserciti diritti esclusivi per lo sfruttamento di tale suolo o sottosuolo;
- i) i rottami e i residui risultanti da operazioni manifatturiere e gli articoli fuori uso, semprechè siano stati ivi raccolti e possano servire unicamente al recupero di materie prime;
- j) le merci ivi ottenute esclusivamente dalle merci di cui alle lettere da a) ad i) o dai loro derivati, in qualsiasi stadio essi si trovano>>". VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, p. 163.

"Made in ...". Il legislatore prosegue prevedendo 3 regole per determinare "l'ultima trasformazione sostanziale":

- a) una regola generale, ovvero quella prevista dall'articolo 24 del CDC;
- b) una norma anti-elusione, prevista all'articolo 25 del Reg. Cee¹⁷⁴; e
- c) delle regole particolari per determinati prodotti, come possono esserlo i prodotti tessili¹⁷⁵.

Nella fattispecie dell'origine preferenziale, nel caso di partecipazione di più Stati nel processo produttivo del bene, non si parlerà più di trasformazione sostanziale bensì di trasformazione o lavorazione sufficiente. Le condizioni qui necessarie, elencate negli allegati 13 bis e 15 delle DAC, definiscono per tutti i prodotti le lavorazioni a cui devono essere sottoposti i materiali non originari. Anche qui il legislatore provvede ad emanare alcune regole per la sua determinazione:

- regola della diretta provenienza, ovvero il bene deve provenire direttamente dal Paese d'origine; e
- regola del salto tariffario, il prodotto ottenuto viene classificato in una voce del sistema SA a 4 cifre, diversa da quella di ciascun elemento utilizzato nella sua produzione.

I Paesi firmatari l'accordo preferenziale, nella fase della sua definizione, possono prevedere alcune deroghe alle regole sull'origine preferenziale. In tal senso potranno decidere di "cumulare l'origine" ovvero: durante il processo produttivo di questi beni, i Paesi potranno usare indifferentemente i materiali dell'uno o dell'altro e considerare tali come se fossero originari del proprio. Possono inoltre definire un elenco di lavorazioni definite minime o insufficienti, cioè tali da non

174Una trasformazione o lavorazione effettuata allo scopo di eludere le disposizioni applicabili nella Comunità alle merci di determinati Paesi, non conferiscono, ai sensi dell'articolo 24 del CDC, l'origine del Paese in cui sono state effettuate. BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

175Per maggior ragguaglio si rimanda agli articoli 36 e 37 delle DAC, dove viene definito il concetto di "trasformazione completa", necessaria per conferire l'origine alle materie tessili ed ai loro manufatti. VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, p. 165.

conferire l'origine al Paese in cui si sono eseguite.

In soccorso dell'operatore in difficoltà, il legislatore prevede uno strumento di garanzia, l'IVO, così come nel caso della Tariffa Doganale Comune. Infatti con l'IVO, acronimo di Informazione Vincolante in materia di Origine, si certifica per una durata di tre dalla data di rilascio, l'origine dei prodotti importati od esportati; certificato che verrà riconosciuto in tutto il territorio doganale comunitario.

Chi compila una dichiarazione di origine è tenuto a conservare per almeno tre anni tutte le prove documentali che attestano la correttezza della dichiarazione rilasciata. L'autorità doganale dispone in tal senso, della facoltà di procedere a verifiche in materia di origine sia nell'atto dell'espletamento delle formalità di importazione e/o esportazione, sia successivamente¹⁷⁶. Dispone inoltre del potere di procedere al sequestro di quei beni la cui provenienza risulterà essere falsa o fallace, a condizione che Paese di origine e Paese di importazione risultino aver firmato l'Accordo di Madrid, e che tale Accordo sia stato oggetto di recepimento in entrambi.

¹⁷⁶BOZZANCA F., Direttore dell'ufficio delle dogane di Treviso, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

III.II - La revisione dell'accertamento

Abbiamo appena finito di parlare dell'accertamento doganale, ovvero di quel procedimento di verifica e riscossione dei dazi e relativi tributi, dovuti alle autorità doganali a seguito di operazioni di import od export con altri Paesi¹⁷⁷.

Non si è parlato però del costante aumento degli scambi commerciali che ogni giorno si realizzano nei mercati e della conseguente impossibilità di poter analizzare ogni singola operazione da parte dell'Agenzia delle dogane. Ciò ha portato il legislatore a regolamentare più rigidamente la materia ed a concedere un termine triennale entro il quale sarà possibile:

- riesaminare la dichiarazione doganale ad accertamento concluso, ovvero dopo lo svincolo delle merci¹⁷⁸;
- definire delle tipologie di revisione dell'atto; e
- determinare eventuali sanzioni da applicare in caso di riscontro negativo.

Il tutto con l'intento di voler istituire uno strumento che consenta di controllare, a posteriori, la dichiarazione doganale al fine di verificare completezza e veridicità dei dati inseriti¹⁷⁹.

Prima di iniziare però, è utile sciogliere qualche dubbio in merito al termine triennale di prescrizione, elemento che ha creato non pochi dubbi tra coloro i quali riconoscevano in capo all'amministrazione la possibilità di procedere al recupero dei diritti doganali, anche oltre il termine triennale¹⁸⁰, ed i sostenitori opposti.

177Alla base di questa attività troviamo la consegna all'amministrazione doganale, da parte dell'operatore economico, del documento denominato DAU.

178"La revisione dell'accertamento, pertanto, è un procedimento amministrativo mediante il quale l'autorità doganale interviene a posteriori sulla dichiarazione doganale, per regolarizzare la dichiarazione stessa, sulla base di nuovi elementi o di quelli esistenti, ma non correttamente valutati". TOSCANO A., CALCAGNILE E., *Revisione dell'accertamento e rimborso delle imposte*, Rivista *Il Doganalista*, n. 4/2012.

179Il tema della revisione dell'accertamento viene trattato sia a livello nazionale attraverso l'articolo 11 del D.Lgs. n. 374/1990, sia a livello comunitario dall'articolo n. 78, Reg. Cee n. 2913/1992.

180Recupero che si poteva realizzare anche qualora si fosse realizzata solamente una mera

Un'importante sentenza emessa dalla Seconda Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Trieste, la n. 192/02/09, depositata il 27 Ottobre 2009, ha spazzato via le incognite che fino ad allora si erano create tra operatori del settore ed amministrazione. La Commissione ha difatti sancito che "[...] gli avvisi di accertamento a "posteriori" da parte della dogana devono essere emessi entro il termine di tre anni dal momento dell'avvenuta importazione o, nell'ipotesi di esistenza di atti penalmente perseguibili, questi debbano essere posti a base di un procedimento penale nei confronti dell'importatore, da instaurarsi sempre prima della decorrenza del triennio. In altri termini ancora, questa Commissione ritiene che non sia ammissibile una interpretazione delle citate norme nel senso dell'inesistenza di un termine finale per l'emissione di atti impositivi in presenza anche di una mera denuncia penale nei confronti dell'importatore, la quale, se del caso, deve comunque avvenire prima del decorso del termine triennale".

Si può quindi affermare che dopo aver analizzato la sopra citata sentenza, non basta la sola sussistenza di un'ipotesi di reato a consentire la deroga del termine triennale di prescrizione per il recupero dei diritti doganali da parte dell'autorità. Ciò è frutto della combinazione di due articoli: l'articolo 84 del TULD, il quale prevede che l'azione per il recupero dei diritti doganali si prescriva in tre anni, e l'articolo 221 del CDC secondo cui la richiesta di versamento dei dazi "non può essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale". L'interpretazione può essere completata tramite la lettura del paragrafo 4 del medesimo articolo 221, il quale enuncia che "qualora l'obbligazione doganale sorga a seguito di un atto che era nel momento in cui è stato commesso perseguibile penalmente, la comunicazione al debitore può essere effettuata, alle condizioni previste dalle disposizioni vigenti, dopo la scadenza del termine di cui al paragrafo 3", con il comma 3 dell'articolo 84 del TULD, nel quale si dispone che "qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili". Abbiamo quindi che il significato di questi articoli è che il termine di recupero dei tributi in

fattispecie astratta di reato.

questione si prescrive nei tre anni dall'accettazione della dichiarazione, ciò a meno che l'illecito contestato dall'ufficio doganale abbia pure rilevanza dal punto di vista penale.¹⁸¹ In tal caso l'azione del fisco si prescrive nei tre anni dalla data in cui la sentenza od il decreto pronunciati nel giudizio penale, siano divenuti irrevocabili, ovvero di condanna¹⁸².

181 GARGANO G., *Recupero dei diritti doganali*, Rivista *Il doganalista*, n. 6/2009, pp 6-9.

182 La stessa posizione viene avallata dal legislatore italiano con la circolare del Ministero delle Finanze n. 79/D del 19 Aprile 2000, con la quale si giustifica la deroga del termine triennale, prevedendo che "la comunicazione al debitore può avvenire nella misura prevista dalle disposizioni vigenti, anche dopo la scadenza del termine di cui sopra. In proposito, appare opportuno precisare che la suddetta eccezione al termine triennale di prescrizione è operante unicamente nella fattispecie perseguibile a norma della legge penale".

III.II.1 - Il processo di revisione

Il processo di revisione può instaurarsi d'ufficio ossia da parte della dogana, oppure su istanza di parte, cioè nel caso in cui la richiesta parta o dall'operatore o da colui che ha dichiarato le merci, accortosi in seconda battuta di errori o pervenuto a conoscenza di nuovi elementi. Nel caso d'istanza d'ufficio, ciò può essere instaurato a seguito dell'analisi dei rischi locali, sulla base di elementi di rischio segnalati da altri uffici delle dogane o da altri organi, oppure sulla base delle risultanze di indagini amministrative e penali. In questi casi, gli addetti dell'Agenzia delle dogane possono di loro spontanea iniziativa ed entro il termine sopra menzionato, a partire dalla data di registrazione del DAU, procedere alla revisione dell'accertamento presso l'ufficio loro competente¹⁸³ o presso i luoghi adibiti all'esercizio dell'attività dell'operatore depositante la bolletta¹⁸⁴. Su quest'ultimo peserà l'onere di dover fornire ogni qualvolta richiesto, materiale, notizie o documenti inerenti l'operazione doganale; inoltre una volta partita la verifica non sarà più possibile per esso procedere con la richiesta di istanza di parte¹⁸⁵. Interessante in tal senso è stata l'introduzione del D.L. n. 16 del 2 Marzo

183Prima attraverso la sentenza n. 14786, del 5 Luglio 2011, della Sezione V della Corte di Cassazione, poi con l'articolo 9, comma 3 decies, del D.L. n. 16 del 2 Marzo 2012, convertito in Legge n. 44 del 26 Aprile 2012, l'ufficio doganale che effettua le verifiche generali o parziali con accesso presso l'operatore, è competente alla revisione delle dichiarazioni doganali oggetto del controllo anche se accertate presso un altro ufficio doganale. Nel caso invece di ingresso nei locali di proprietà dell'operatore, è necessaria l'autorizzazione all'accesso rilasciata dal Direttore dell'ufficio per i funzionari, articolo 52, comma 4 e comma 30, D.P.R. n. 663/72, anche conosciuto come Decreto IVA.

184Con la sentenza n. 5167 del 1 Marzo 2013, la Corte di Cassazione ha ribadito che "l'avvio e la conclusione delle indagini e, dunque, l'espletamento dell'intero iter dell'accertamento sono riconducibili alla medesima dogana", definendo inoltre "in maniera chiara ed esaustiva l'irretroattività della norma". FRUSCIONE A., *Nuova competenza accertamento doganale*, Rivista *Il Doganalista*, n. 2/2013, pp. 3-4.

185La richiesta di documentazione da parte dell'ufficio dovrà esser fatta pervenire all'operatore attraverso una raccomandata A/R, indicandone il motivo e fornendo un termine non inferiore ai 15 giorni dall'arrivo del plico, per fornirli. Viene inoltre concessa la possibilità ai doganieri di richiedere prove od informazioni anche a soggetti pubblici o privati intervenuti nell'operazione

2012, successivamente convertito in legge, con il quale sono stati riconosciuti in capo agli operatori doganali ulteriori poteri di indagine, in particolar modo di carattere finanziario. Essi potranno ora procedere, sempre in presenza di giustificato motivo procedurale¹⁸⁶, col richiedere informazioni ad istituti di credito ed altri soggetti come società di gestione del risparmio o intermediari finanziari, al fine di ricostruire la provenienza e la destinazione dei flussi finanziari collegati alle merci. L'intento di tale intervento legislativo è quello di intercettare e quindi contrastare tutta una serie di reati come possono esserlo i traffici illeciti, le frodi commerciali, il contrabbando, tutelando il consumatore, la concorrenza economica e gli interessi nazionali prettamente di natura fiscale.

Nella seconda modalità invece è l'operatore che richiede, sempre rispettando la prescrizione dei tre anni, la revisione dell'accertamento nel caso in cui si dovesse accorgere della presenza di errori od omissioni di natura formale o sostanziale¹⁸⁷. Così facendo, quest'ultimo è sgravato dall'applicazione di eventuali sanzioni amministrative previste dal TULD e dal pagamento degli interessi in caso di recupero di diritti da parte dell'amministrazione¹⁸⁸. Si può notare quindi un'assimetria di trattamento da parte del legislatore rispetto alla prima casistica: infatti, qualora dalla revisione dovessero emergere differenze con risvolti negativi, l'autorità doganale procederà con un'operazione di recupero del delta mancante e

commerciale, purchè utili al fine della revisione.

186Per ulteriori approfondimenti si veda la circolare dell'Agenzia delle dogane, n. 6/D del 4 Aprile 2012.

187"Gli errori formali sono quelli che non incidono sulla liquidazione dei diritti (IVA, dazio, accise), a differenza degli errori sostanziali, che comportano una differenza nella liquidazione dei diritti, con conseguente recupero o rimborso dei diritti rispetto quanto precedentemente liquidato. A titolo esemplificativo, errori sostanziali sono:
-errori nell'indicazione della quantità (volume, massa netta);
-errori legati alla qualità della merce (classificazione tariffaria);
-variazioni del valore delle merci, per esempio: in caso di acconti non computati, note di debito o credito intervenute successivamente, errata indicazione della valuta, o qualsiasi altra variazione". ZANGA M., *La revisione dell'accertamento doganale*, Rivista *Guida alla fatturazione*, n. 7-8/2008.

188Per maggiori approfondimenti vedasi l'articolo 20, Legge n. 449/1997.

dei relativi interessi, oltre all'applicazione di una sanzione di carattere amministrativo all'operatore, così come previsto dagli articoli 303 e 304 del TULD, modificati dal D.L. n. 16 del 2012.

Se entro il novantesimo giorno successivo a quello della presentazione non è stato notificato il relativo avviso di rettifica, l'istanza si intende respinta - scatta quindi il meccanismo del silenzio-rigetto - avverso il quale è ammesso il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale entro 60 giorni, come sancito dall'articolo 19 e ss. del D.Lgs. n. 546/1992, che norma il processo tributario¹⁸⁹. Qualora nel corso del processo di revisione, d'ufficio o su istanza di parte, emergessero errori od omissioni formali o sostanziali, l'autorità procederà con la relativa rettifica, redigendo e notificando all'operatore in questione un atto di contestazione avente ad oggetto il recupero dei diritti doganali dovuti, chiamato in gergo avviso di accertamento suppletivo e di rettifica¹⁹⁰. Tale provvedimento conterrà tutti gli elementi dell'accertamento, oltre all'avviso che in assenza di pagamento nel termine indicato, renda noto il processo di iscrizione a ruolo ai sensi del D.Lgs. n. 46 del 1999, lì dove previsto; in caso di riscontro positivo per l'operatore invece, ovvero di rimborso, l'avviso costituisce un atto amministrativo interprocedimentale che precede il provvedimento di rimborso dei diritti indebitamente riscossi dall'ente doganale¹⁹¹.

Una piccola parentesi deve essere aperta per quanto riguarda l'IVA. Normalmente l'istanza di rimborso si riferisce esclusivamente al dazio, per quanto attiene l'imposta sul valore aggiunto invece, l'operatore può avvalersi o della facoltà di

189"L'istanza può essere dichiarata inammissibile per decorso dei termini, perchè presentata da soggetto non legittimato ovvero perchè riguardante questioni che hanno già formato oggetto di controversia doganale. L'istanza di parte si intende respinta (silenzio-rigetto) se entro il 90° giorno successivo a quello della presentazione non è stato notificato il relativo avviso di notifica". Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia, Lezione tenuta dal Dott. Vincenzo De Deo.

190Anche verso tale provvedimento viene riconosciuta la possibilità per l'operatore di ricorrere alla Commissione Tributaria Provinciale, art. 19 e ss., D.Lgs. n. 546/1992.

191DE DEO F., Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane, Insegnamento di *Laboratorio di Tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

detrazione prevista dall'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1973, specificando nell'istanza di revisione che si rinuncia al rimborso di tale imposta, oppure procederà con il richiedere tale restituzione, evidenziandolo nella richiesta e tenendo presente che all'Agenzia delle dogane servirà il nulla osta dell'Agenzia delle entrate prima di procedere all'evasione del procedimento¹⁹².

Se nella dichiarazione invece è stato richiesto l'utilizzo del Plafond IVA, e l'operatore intende avvalersene anche per l'imposta dovuta in più, nell'istanza dichiarerà di avere ancora capienza per beneficiare del plafond riferito all'anno di effettuazione dell'operazione doganale; plafond che andrà poi rideterminato dall'operatore¹⁹³.

Profonda importanza viene data alla motivazione dell'atto comunicato, ribadita dall'articolo 11, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 374/1990 in cui si afferma che "la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto non conosciuto, nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale ai fini della difesa. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la motivazione di cui al presente comma". Tutela dell'operatore, rafforzata dal principio generale del diritto comunitario del rispetto dei diritti della difesa che trova applicazione ogni qualvolta un'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo dei suoi interessi. Il Reg. Cee N. 450/2008, all'articolo 16, paragrafo 4, stabilisce che "Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per la persona o le persone a cui è destinata, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione alla persona o persone interessate, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista, entro un dato termine a decorrere dalla data della comunicazione. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma alla persona

192TOSCANO A., CALCAGNILE E., *Revisione dell'accertamento e rimborso delle imposte*,
Rivista *Il Doganalista*, n. 4/2012.

193ZANGA M., *La revisione dell'accertamento doganale*, Rivista *Guida alla fatturazione*, n. 7-
8/2008.

interessata. La decisione menziona il diritto di ricorso di cui all'art. 23". Articolo 23, paragrafo 2, del Regolamento Cee che riconosce all'operatore la possibilità di attuare il ricorso in due fasi:

- in una prima fase, dinanzi alle autorità doganali, ad un'autorità giudiziaria o ad altro organo designato a tale scopo dagli stati membri; o
- in una seconda fase, dinanzi ad un organo superiore indipendente che può essere un'autorità giudiziaria o un organo specializzato equivalente, in conformità alle disposizioni vigenti negli stati membri.

Ricorso che deve essere presentato nello Stato membro in cui la decisione è stata presa o chiesta e con l'impegno da parte degli Stati di provvedere affinché la procedura di ricorso consenta una rapida conferma o correzione delle decisioni prese dalle autorità doganali¹⁹⁴. Si ha poi un richiamo all'articolo 11, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 374/1990, introdotto dal D.L. n. 1 del 2012, di un baluardo nazionale della difesa del cittadino, lo Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212 del 2000, ovvero "Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'art. 12 della legge 212, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita d'ufficio, o nel caso di accessi - ispezioni - verifiche, dopo il rilascio al medesimo di copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5".

¹⁹⁴Vedasi l'articolo 23, paragrafo 3 e 4, Reg. Cee n. 450/2008, per un maggior ragguglio.

III.II.II - L'accertamento doganale esecutivo

Un'importante novità introdotta dal decreto legge n. 16 del 2 Marzo 2012, convertito poi nella legge n. 44 del 26 Aprile 2012, all'articolo 9, comma 3 bis, riguarda i termini di esecutività degli atti di accertamento. Difatti ora, gli atti di accertamento o di rettifica emessi dalla dogana diventano effettivi trascorsi solamente 10 giorni, e non più 30 giorni come prima¹⁹⁵. Nello specifico, l'articolo 9, comma 3 bis sancisce che "gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali, [...] diventano esecutivi decorsi dieci giorni dalla notifica e, [...] con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato. L'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di accertamento, informa il debitore di aver preso carico le somme per la riscossione".

Ciò comporta che l'ente preposto alla riscossione dei tributi, qualora l'operatore non provveda a saldare il proprio debito entro il termine sopra citato, inizi immediatamente un'azione di pignoramento sui beni di proprietà dell'interessato; questo lo si può intuire dal comma successivo ossia: "l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui al comma 3-bis, e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede all'espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo di ruolo"¹⁹⁶. Il tutto però a condizione che nell'atto di accertamento sia

195Il motivo dell'introduzione di questa modifica è da intendersi come risposta ai continui richiami della Commissione Europea nei confronti del nostro legislatore: "La commissione ha rilevato che il tempo impiegato tra la notifica dell'atto di accertamento e la notifica della cartella esattoriale non è coerente con il quadro giuridico comunitario in quanto, trattasi di crediti immediatamente applicabili ai sensi dell'art. 7, Reg. Ce 2913 del 1992 (cdc), l'attività di recupero delle risorse proprie deve essere improntata alla massima celerità ed efficienza, al fine di non pregiudicare gli interessi finanziari dell'Unione". ARMELLA S., BALDI V., *Accertamenti doganali esecutivi in dieci giorni*, Rivista *Il Doganalista*, n. 2/2013.

196Cfr articolo 9, comma 3 ter, D.L. n. 16/2012.

presente:

- l'intimazione ad adempiere entro il termine designato: deve essere quindi presente il termine scaduto il quale, l'atto diventa esecutivo; e
- l'avvertimento che, superato il termine, l'attività di riscossione sarà affidata immediatamente all'agente preposto, senza che sia necessario formare il ruolo.

A decorrere dal primo giorno successivo a quello di scadenza del pagamento, le somme richieste sono maggiorate degli interessi di mora nella misura prevista dall'articolo 30, del D.P.R. n. 602/1972¹⁹⁷; inoltre, decorso il termine di 10 giorni dalla notifica l'agente addetto alla riscossione, ricevuta copia della documentazione, può procedere ad attuare il fermo sui beni mobili dell'interessato ed ad iscrivere ipoteca sui beni immobili dello stesso, a norma, rispettivamente dell'articolo n. 86 e dell'articolo n. 77 del D.P.R. n. 602/1973.

Per quanto riguarda la tutela del contribuente, esso ha diritto ad essere informato, tramite comunicazione, sulla presa in carico dell'agente riscossore¹⁹⁸, ma la valenza di questa è puramente conoscitiva. Sicuramente più importante per il contribuente è invece il comma 3 sexies dell'articolo 9 del Decreto Semplificazioni: viene concessa la facoltà al contribuente di richiedere all'agente preposto alla riscossione la dilazione del pagamento, in situazioni di temporanea ed oggettiva difficoltà economica, ma soltanto dopo l'affidamento del carico. Viene inoltre prevista, in casi di comprovato peggioramento della situazione economica, un'ulteriore proroga della rateazione, così come previsto dal comma 1 bis dell'articolo 19, D.P.R. n. 602/1973, modificato dal D.L. n. 201/2011. Al contribuente rimane quindi unicamente la possibilità di richiedere la sospensione amministrativa, facoltativa e subordinata alla presentazione di idonea garanzia, a norma dell'articolo 244 del CDC, il quale 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

¹⁹⁷Cfr articolo 9, comma 3 quater, D.L. n. 16/2012.

¹⁹⁸Con la nota protocollare n. 3204 R.U. del 21 Gennaio 2013, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli comunica l'affidamento dell'attività di riscossione alla società Equitalia Servizi Spa mediante flusso telematico.

abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato. 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 o sociale"¹⁹⁹.

In conclusione bisogna ricordare, che non tutti gli avvisi di accertamento emessi dall'ente doganale diventano immediatamente esecutivi: per quanto riguarda la riscossione delle accise²⁰⁰, ovvero di tutti quegli accertamenti emessi ai sensi dell'articolo 14, D.Lgs. n. 504/1995, e per quanto riguarda la riscossione delle sanzioni per violazioni di norme doganali, rimane ancora in corso di validità l'iscrizione a ruolo.

¹⁹⁹L'operatore economico potrà comunque far ricorso davanti al giudice tributario, ma si scontrerà con i tempi tecnici previsti, tali da non garantirgli una tutela certa nei confronti dell'atto di esecuzione. Egli sarà quindi costretto alla liquidazione di quanto richiesto dall'agente riscossore prima ancora che il giudice chiamato in causa si pronunci in merito. L'unico strumento idoneo a contrastare, o forse meglio dire limitare, gli effetti di questa normativa, è rappresentato dal contraddittorio preventivo tra contribuente e l'autorità doganale. ARMELLA S., BALDI V., *Accertamenti doganali esecutivi in dieci giorni*, Rivista *Il Doganalista*, n. 2/2013.

²⁰⁰In particolar modo le accise sugli alcolici, prodotti energetici, colii lubrificanti e bitumi di petrolio.

III.II.III - Una seconda finalità della revisione

Con l'attività di revisione dell'accertamento si potrebbe far luce su ulteriori irregolarità per fatti non strettamente di competenza doganale. Ad esempio violazioni di obblighi di legge riguardanti tributi di natura extra-doganale o violazioni di obblighi di legge di natura extra-tributaria, che dovranno dar luogo a comunicazione da parte dell'amministrazione doganale all'organo competente, oppure potrebbero scaturire fatti penalmente rilevanti, i quali dovranno dar luogo ad immediata comunicazione alla competente Procura della Repubblica²⁰¹.

Il processo di revisione acquisisce poi una particolare valenza nel caso di operazioni tra società tra loro collegate. Il valore della merce da indicare nella dichiarazione dovrà essere conforme a quanto stabilito dal codice doganale comunitario, dalle disposizioni d'applicazione del codice e dai relativi allegati. L'articolo 29 del CDC prevede che "il valore delle merci importate è il valore di transazione [...] sempre che il compratore ed il venditore non siano legati o, se lo sono, il valore di transazione sia accettabile ai fini doganali ai sensi del paragrafo 2"; paragrafo 2 che specifica che il valore di transazione²⁰² di un'operazione effettuata tra due società legate è ammesso, purchè il legame tra acquirente e venditore non abbia influito sul prezzo. Se ciò si dovesse verificare, l'autorità doganale potrà richiedere all'operatore chiarimenti e la presentazione di documentazione necessari a consentire di esaminare le circostanze della vendita; il valore di transazione sarà accettato se il dichiarante dimostrerà che si avvicina molto al valore di transazione tra compratori e venditori che non sono legati, di merci identiche o similari extra UE che devono essere importate nella Comunità Europea. Anche l'allegato 23 delle DAC, chiarendo quanto stabilito dall'articolo

201Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia, Lezione tenuta dal Dott. Vincenzo De Deo, Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane.

202L'articolo VII del WTO Agreement stabilisce che il valore di transazione è il prezzo effettivamente pagato per quelle merci che saranno oggetto di esportazione verso il territorio comunitario. CAMPANILE F., TRAPUZZANO P., *Valore in dogana e diritti di confine*, Rivista *Il Doganalista*, n. 2/2013.

29 del CDC, prevede che nel caso in cui il compratore ed il venditore siano legati, il valore di transazione sia ammesso come valore di dogana purchè detti legami non abbiano influito sul prezzo. In presenza di operazioni infragruppo quindi bisognerà accertare che il prezzo di transazione non sia stato influenzato dal legame tra le società legate e che pertanto, tale prezzo sia in linea rispetto a quello relativo alle importazioni di merci identiche o similari, effettuato tra persone non legate²⁰³.

203Con il termine persone il codice doganale intende: una persona fisica, una persona giuridica, un'associazione di persone sprovviste di personalità giuridica ma avente la capacità di agire, laddove sia ammessa dalla normativa vigente. VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, p. 151.

III.III - La controversia doganale

Obiettivo dell'amministrazione doganale è quello di giungere, attraverso un'attività di analisi, alla corretta determinazione dei tributi spettanti. Durante l'accertamento però, potrebbe sollevarsi una situazione di contestazione, ossia di giudizio diverso tra operatore economico ed autorità doganale, in merito ad uno degli elementi della dichiarazione. Questo procedimento prende il nome di controversia doganale²⁰⁴ e consiste nell'identificare la merce oggetto dell'operazione doganale al fine di inquadrarla nel rispettivo campo merceologico della TDC, oppure nell'individuare l'origine, la quantità, le componenti del valore o comunque qualsiasi altra voce, che influisca sull'accertamento e sulla liquidazione dei diritti. Il detentore della merce può richiedere che si proceda ad una visita di controllo, ai sensi dell'articolo 65 del TULD, qualora si verifichi una contestazione tra esso e l'amministrazione, in merito ad uno degli elementi prima citati. In caso contrario, o nel caso in cui non si accetti il risultato della controvisita, l'operatore può chiedere che sia sentito il parere di due periti, giudizio che non risulterà vincolante ai fini decisionali per la dogana²⁰⁵. La controvisita consiste nel prelevamento di alcuni campioni di materiale in presenza dell'operatore²⁰⁶, che verranno successivamente inviati al laboratorio chimico della dogana: il risultato delle analisi dovrà essere notificato al detentore della merce con apposito verbale entro 30 giorni. Qualora l'operatore non contesti il risultato delle analisi, questo si intende accettato; in caso contrario potrà impugnare l'esito entro 30 giorni dalla notifica, presentando istanza diretta all'ufficio del direttore

204"La controversia doganale rappresenta un "sub-procedimento" nell'ambito del procedimento di accertamento doganale". DE DEO F., Direttore Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia dell'Agenzia delle dogane, Insegnamento di *Laboratorio di tecnica doganale*, Università Ca' Foscari di Venezia.

205FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2007, p. 552

206Con la nota protocollare n. 1554/III/03 del 9 Marzo 2004, l'Area Centrale Affari Giuridici e Contenzioso dell'Agenzia delle dogane, ha diramato istruzioni circa la garanzia del contraddittorio nello svolgimento delle analisi presso i laboratori chimici della stessa. In attesa dei risultati, l'accertamento si considera sospeso.

competente e chiedere la ripresa del contraddittorio²⁰⁷. Nel caso in cui l'operatore non presenti l'istanza entro il termine sopra citato, l'accertamento si considererà definito secondo la pretesa della dogana.

La decisione di contestazione deve essere notificata subito con apposito provvedimento motivato dal capo della dogana, al detentore della merce al quale sono stati riconosciuti 10 giorni di tempo dalla notifica per ricorrere contro l'ordinanza e richiedere la redazione del verbale²⁰⁸. Se l'operatore invece non ha reclamato il parere dei periti, il documento di contestazione andrà redatto nell'immediato. Il verbale di controversia va compilato in duplice copia, una per l'ufficio ed una per l'operatore e deve essere accompagnato da tutti gli atti necessari per la definizione del contesto. Il direttore dell'Agenzia delle dogane chiamato in causa, esaminata la documentazione presentata e ascoltata la parte, qualora ne abbia fatto richiesta, adotta la decisione nel termine di 4 mesi decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza di risoluzione della controversia. La decisione deve essere notificata all'interessato a cura della dogana competente e deve contenere, a pena di nullità l'indicazione della Commissione Tributaria Provinciale e del termine di 60 giorni per l'eventuale impugnazione.

Il procedimento di controversia può avvenire esclusivamente in fase d'accertamento, come previsto dall'articolo 65 del TULD. Prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 16 del 2 Marzo 2012, poi convertito in legge, il legislatore prevedeva che la controversia potesse scaturire anche in fase di revisione dell'accertamento. Con l'entrata in vigore del Decreto Semplificazioni fiscali, il comma 6, secondo periodo, e comma 7, dell'articolo 11 del decreto n. 374/1990 sono stati abrogati, ed è rimasta così viva un'unica via per il contezioso doganale²⁰⁹.

207Per un maggior ragguaglio si veda l'articolo 66 del D.P.R. n. 43/1973.

208Tale verbale dovrà essere redatto entro un termine stabilito dall'ufficio delle dogane.

209"A seguito dell'entrata in vigore del presente provvedimento, se un operatore presenterà all'ufficio doganale istanza di revisione dell'accertamento doganale ed a tale istanza conseguirà un rifiuto, tacito o espresso che sia, avverso tale atto l'unica soluzione possibile sarà quella di impugnarlo in sede tributaria ai sensi degli artt. 18 e ss. del D.Lgs n. 546/1992 cit. Nello stesso senso, inoltre, si dovrà procedere allorquando dalla revisione scaturisca una rettifica

all'accertamento". VILLANI M., RIZZELLI P., *Riflessi del Decreto Semplificazioni fiscali sul contenzioso tributario e riscossione*, *Rivista Pratica fiscale e professionale*, n. 12 del 19 Marzo 2012.

Conclusione

Nell'iter tracciato nell'elaborato si è cercato di fare chiarezza su alcuni dei temi più delicati della materia dell'accertamento doganale. Ad esempio si è parlato del termine triennale di prescrizione, rimarcando la questione che tale si prescrive nei tre anni successivi l'accettazione della dichiarazione, a meno che non risulti in essere un illecito penale contestato dall'ente doganale; così come abbiamo parlato dell'invalidazione della dichiarazione o del problema della sovrapposizione dei due legislatori, nazionale da una parte e comunitario dall'altro. Nel percorso seguito nello scritto, è chiaramente emerso come con la costituzione dell'unione doganale, l'intero sistema sia stato oggetto di grande rivoluzione: vale la pena evidenziare a tal proposito la ridisegnazione dei confini doganali, l'introduzione del documento amministrativo unico, l'entrata in vigore del primo Codice Doganale Comunitario.

A parere di chi scrive, la visione e la portata delle ultime due riforme più importanti in materia, ovvero il Regolamento Cee n. 2943/92 ed il Regolamento Ce n. 450/2008, ha fornito risposta a questa necessità di cambiamento. Attualmente nel sistema delle relazioni commerciali, non possono più trovare spazio barriere fisiche, barriere che ostacolano il commercio, a maggior ragione se internazionale. Alla luce delle indicazioni fatte, non deve mancare precisazione però anche di un altro aspetto: un sistema come quello appena tracciato, privo di sistemi di barriera, rischia di avere punti di attrito con le contrapposte esigenze di tutela di tutti quei prodotti che racchiudono know-how, qualità, storia, caratteristiche tipiche della maggior parte dei prodotti italiani, che li rendono unici. Ma ci si imbatte anche nell'obbligo di dover garantire all'Unione Europea, e quindi a tutti noi cittadini, il giusto pagamento dei tributi. La soluzione ai punti appena citati, viene fornita proprio dall'accertamento doganale, in particolar modo dall'audit, ovvero dalla verifica a posteriori, che ha permesso di non rallentare i traffici commerciali, anzi, in un certo senso li ha resi ancora più celeri, mantenendo però viva, allo stesso tempo, quella garanzia di poter assicurare e

procedere con l'analisi delle merci. Le conquiste ora sottolineate sono state rese possibili anche grazie al supporto offerto dalle tecnologie, che hanno reso i controlli più efficaci ed efficienti, permettendo così di focalizzare l'attenzione su quelle operazioni considerate più a rischio. Il problema che si può quindi evidenziare alla luce di quanto già precisato, non è costituito dalla mancanza di risposta alle sfide avanzate dagli operatori economici o dal mercato stesso, ottimi riscontri in tal senso sono l'istituzione del sistema EDI o l'introduzione della dichiarazione telematica, strumenti che hanno permesso di abbattere i tempi tecnici; oppure le procedure semplificate, previste per venire incontro alle esigenze degli operatori. Il limite che vale la pena invece sottolineare è che nonostante l'incredibile innovatività e completezza portata dai due regolamenti comunitari prima citati, persistono ancora oggi delle zone d'ombra, le quali sono costituite da un'applicazione differenziata delle predette fonti. Traendo le fila di quanto detto, quello che ne traspare è un sistema per certi versi altamente reattivo, flessibile e capace di fronteggiare l'evoluzione del sistema mercato, ma che malgrado ciò, presenta delle forti lacune.

Bibliografia

AL NAJJARI N., SPAGNOL D., DI BON F., *Controversie e contenzioso doganale, Profili di prassi amministrativa, processuale e Intrastat*, Ipsoa, Roma, 2009.

ANCARANI L., *Guida all'operazione doganale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1985.

BALESTRIERI F., MARINI D., *Commercio internazionale, Normativa comunitaria e procedure doganali*, Franco Angeli Editore, Milano, 2013.

CECCACCI G., RIGATO C., *Operazioni con l'estero*, FAG Editore, Milano, 2012.

CENTRO ITALIANO PER LO STUDIO DELLE RELAZIONI ECONOMICHE ESTERE E DEI MERCATI, *Procedure semplificate di accertamento in materia doganale relative a merci di importazioni ed esportazioni*, Roma, 1970.

CUSUMANO V., *Le procedure semplificate d'accertamento doganale*, Ipsoa, Roma, 1988.

DATTOLA S., *Elementi di diritto e tecnica doganale*, Giuffrè Editore, Milano, 1969.

DESIDERIO D., *Controlli doganali e competitività economica*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2008.

DESIDERIO D., *Guida pratica alla procura e al mandato in dogana*, G. Giappichelli, Torino, 2010.

DESIDERIO D., SBANDI E., *Operatore economico autorizzato, L'esperienza italiana e quella internazionale in materia di audit doganale e sicurezza dei traffici*, G. Giappichelli, Torino, 2010.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2007.

FIORENZA S., *Dichiarazione e destinazione doganale*, CEDAM, Padova, 1982.

FORTE E., *IVA e regimi doganali nel commercio internazionale, Accertamento e contenzioso*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001.

LOMBARDI L., *Manuale di tecnica doganale e commercio estero*, Franco Angeli Editore, Milano, 1992.

MASSIMO F., *Manuale di diritto doganale e pratica doganale, Profili di diritto comunitario e nazionale pe l'attività di import ed export*, Ipsoa, Roma, 2003.

ORLANDO W., *Lo spedizioniere doganale, Il doganalista*, Editore Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali, Roma, 2010.

PEZZENIGA A., *La legge doganale*, Giuffrè Editore, Milano, 1992.

PEZZENIGA A., *La legge doganale comunitaria e nazionale*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, CEDAM, 2011.

TUPPONI M. (a cura di), *Manuale di diritto commerciale internazionale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012.

VARESE E., CARUSO F., *Commercio internazionale e dogane, Le dogane negli scambi internazionali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011.

VARESE E. (a cura di), *Dazi e regimi doganali nell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2012.

VINCI G., BARISANO M. (con il contributo di), *Codice doganale comunitario e regolamento d'applicazione*, Casa Editrice Finanze e Lavoro, Torino, 1994.

Normativa

Circolare Agenzia delle Dogane n. 30/D del 28-06-2001

Circolare Agenzia delle Dogane n. 55/D del 20-08-2002

Circolare Agenzia delle Dogane n. 74/D del 18-12-2003

Circolare Agenzia delle Dogane n. 5/D del 12-02-2004

Circolare Agenzia delle Dogane n. 3/D del 01-05-2004

Circolare Agenzia delle Dogane n. 63/D del 03-11-2004

Circolare Agenzia delle Dogane n. 27 /D del 18-07-2005

Circolare Agenzia delle Dogane n. 18/D del 29-12-2010

Circolare Agenzia delle Dogane n. 9/D del 11-03-2011

Circolare Agenzia delle Dogane n. 6/D del 04-04-2012

Circolare Agenzia delle Dogane n. 16/D del 12-11-2012

Circolare Agenzia delle Dogane n. 8/D del 08-05-2013

Circolare Ministeriale n. 333/D del 27-12-1995

Circolare Ministeriale n. 16/D del 28-04-2006

Circolare Ministero delle Finanze n. 79/D del 19-04-2000

Comunicazione Commissione Europea n. 169 del 01-04-2008

Decisione del Parlamento e del Consiglio Europeo n. 210/97/CE del 19-12-1996

Decisione del Parlamento e del Consiglio Europeo n. 253/03/CE del 11-02-2003

Decisione del Parlamento e del Consiglio Europeo n. 624/07/CE del 23-05-2007

Decreto Legislativo n. 300/1990

Decreto Legislativo n. 374/1990

Decreto Legislativo n. 546/1992

Decreto Legislativo n. 504/1995

Decreto Legislativo n. 472/1997
Decreto Legislativo n. 46/1999

Decreto Legge n. 331/1993
Decreto Legge n. 233/2006
Decreto Legge n. 201/2011
Decreto Legge n. 1/2012
Decreto Legge n. 16/2012
Decreto Legge n. 95/2012

Decreto Ministeriale n. 548/1992
Decreto Ministeriale n. 254/1994
Decreto Ministeriale n. 255/1994
Decreto Ministeriale n. 256/1994
Decreto Ministeriale n. 1390/2000

Decreto del Ministero delle finanze n. 549/1992

Decreto del Presidente della Repubblica n. 602/1972
Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972
Decreto del Presidente della Repubblica n. 43/1973

Legge n. 1424/1940
Legge n. 427/1993
Legge n. 449/1997
Legge n. 212/2000
Legge n. 16/2012
Legge n. 44/2012
Legge n. 135/2012

Regio Decreto n. 1061/1862

Regio Decreto n. 65/1896

Regolamento Cee n. 2658/1987

Regolamento Cee n. 2913/1992

Regolamento Cee n. 2454/1993

Regolamento Cee n. 338/1997

Regolamento Ce n. 993/2001

Regolamento Ce n. 2286/2003

Regolamento Ce n. 1875/2006

Regolamento Ce n. 450/2008

Regolamento Ce n. 648/2008

Regolamento Ce n. 1192/2008

Regolamento Ce n. 414/2009

Regolamento Ce n. 1063/2010

Regolamento Ue n. 927/2012

Regolamento Ue n. 952/2013

Regolamento Ue n. 1001/2013

Regolamento Ue n. 1422/2013

Giurisprudenza

Commissione Tributaria Provinciale di Trieste, Sezione II, 27/10/2009, n. 192/02

Corte di Cassazione, Sezione V, 05/07/2011, n. 14786

Corte di Cassazione, 01/03/2013, n. 5167

Corte di Giustizia UE, Sezione I, 15/09/2011, n. C-138/10

Tribunale Amministrativo Regionale della Toscana, 19/04/2013, n. 653