

L'accertamento doganale e diritti del contribuente: come gestire un accesso delle autorità fiscali

Seminario di approfondimento

—

23 maggio 2023

Palazzo Giacomelli - Treviso

Il relatore



Massimo Fabio

Partner

Studio Associato – Consulenza legale e tributaria
(KPMG)

L'accertamento doganale: elementi e caratteristiche

Nozione di accertamento

In ambito doganale, l'accertamento è il procedimento amministrativo mediante il quale l'Ufficio Doganale controlla la correttezza delle operazioni di importazione ed esportazione al fine di verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria doganale collegata alla transazione internazionale

L'accertamento doganale ha ad oggetto non solo la verifica degli elementi che contribuiscono a determinare *l'an* ed il *quantum* dell'obbligazione doganale (*i.e.* 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 competente Autorità doganale

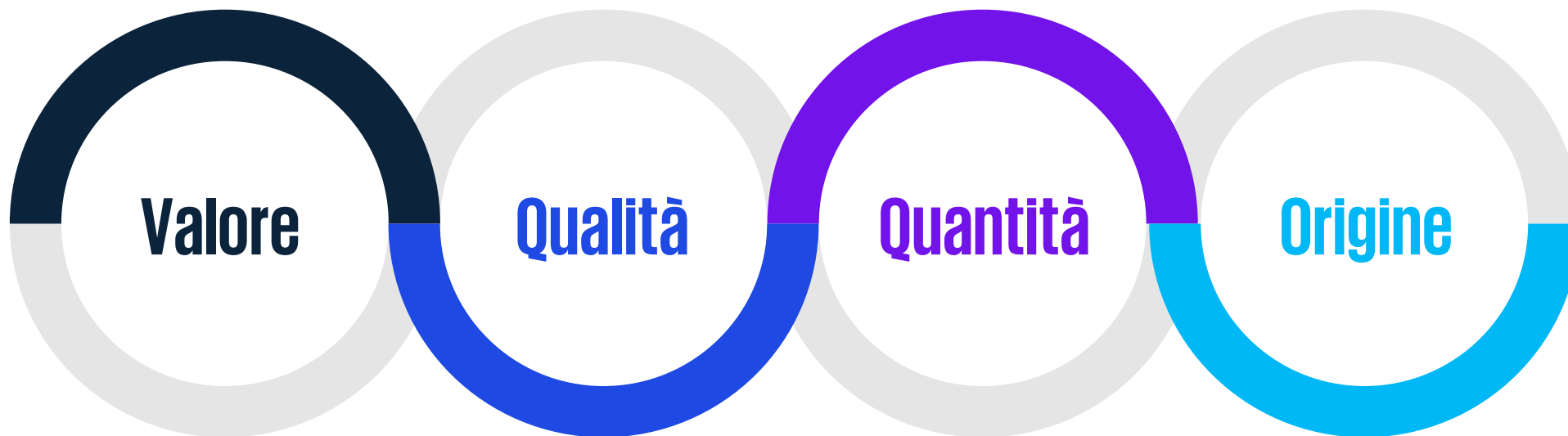
Quindi, l'accertamento doganale è il procedimento mediante il quale l'Amministrazione doganale procede all'identificazione e alla valutazione dei presupposti di fatto e di diritto in relazione ai quali sorge il debito di imposta

Elementi dell'accertamento doganale

Elementi **soggettivi** della dichiarazione doganale:

- intestatario della dichiarazione doganale (es. partita iva e la denominazione e sede dell'operatore)
- dichiarante delle merci in dogana (rientra tra gli elementi oggettivi lo *status* di esportatore abituale)

Elementi “**oggettivi**” della dichiarazione, che mirano alla qualificazione delle merci oggetto dell'operazione doganale:



L'accertamento doganale

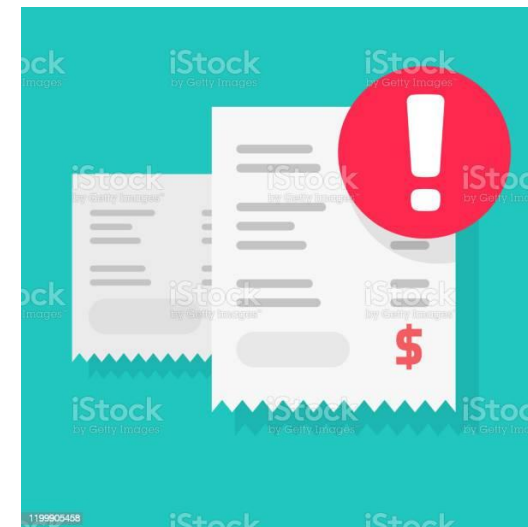
La dichiarazione doganale viene preliminarmente sottoposta ad accertamento e, solo a seguito di quest'ultimo, viene determinato il debito d'imposta facente capo al soggetto passivo. Quindi, successivamente alla liquidazione del debito di imposta segue:

- a. svincolo delle merci (che acquisiscono lo *status* di merci unionali)
- b. il rilascio al dichiarante di un esemplare della bolletta doganale vistata

Tale operazione muta la natura giuridica della dichiarazione da atto del privato ad atto pubblico fede facente fino a querela di falso

Con riferimento alla bolletta doganale si precisa che la stessa presenta elementi "soggettivi" ed "oggettivi". In tale ultima categoria, sono compresi la qualità (classificazione tariffaria e descrizione commerciale delle merci), la quantità, il valore e l'origine, la richiesta di trattamenti preferenziali o di aliquote agevolate

Nello specifico, gli elementi oggettivi includono a pieno titolo tutti gli aspetti sintomatici dell'obbligazione doganale anche nella fase dell'accertamento, oltre a tutti gli altri dati dichiarati che incidono sull'applicazione di disposizioni tributarie, quali trattamenti tariffari preferenziali, ed extratributarie la cui applicazione è demandata alle dogane



L'accertamento doganale

La disciplina nazionale ha introdotto delle specifiche disposizioni in materia di accertamento doganale dalle quali si evince che la stessa attività di accertamento può essere divisa in tre diverse fasi, che consistono nell'accertamento, liquidazione e riscossione

Ed invero, l'art. 3 del Decreto legislativo n. 374 del 08/11/1990 - recante norme in materia di riordino degli istituti doganali e di revisione delle procedure di accertamento e di controllo, di immissione in libera pratica ed in tema di esportazione di merce comunitaria - statuisce che:

- “1. I diritti doganali sono accertati, liquidati, e riscossi secondo le norme del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 , e delle altre leggi in materia doganale, salvo che sia diversamente disposto dalle specifiche leggi che li riguardano*
- 2. I dazi, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione ed all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari sono accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni dei regolamenti stessi nonché, ove questi rinviino alla disciplina dei singoli Stati membri o comunque non provvedano, secondo le norme del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 , e delle altre leggi in materia doganale*
- 3. Le disposizioni del presente articolo si osservano anche per quanto concerne i rimborsi, gli sgravi ed i recuperi dei diritti doganali”*

L'accertamento doganale

Lo stesso articolo 3 del D.Lgs. n. 374/90, prevede altresì che:

- “4. Oltre ai diritti suddetti, sono a carico del contribuente le spese per l'applicazione di piombi o di altri contrassegni alle merci, ai colli che le contengono, ai mezzi di trasporto, ai boccaporti, ecc.*
- 5. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti il tipo e la forma di detti piombi e contrassegni, nei casi in cui il loro uso è prescritto, le modalità per la loro applicazione e i diritti dovuti per ciascuno di essi*
- 6. Sono anche a carico del contribuente i corrispettivi dell'amministrazione finanziaria per operazioni compiute a richiesta, fuori dell'orario di cui al comma 1 dell'art. 1 o fuori del circuito doganale. Sono altresì a carico del contribuente le spese per il compimento di lavori di facchinaggio da parte del personale addetto, secondo i regolamenti e le tariffe locali, nonché ogni altra spesa ed indennità stabilite da speciali disposizioni di legge o di regolamento*
- 7. I diritti di ogni sorta e le spese debbono essere pagati prima del rilascio delle merci da parte della dogana, salvo che, se consentito dalle vigenti norme di legge o di regolamento, sia stata prestata idonea garanzia per il loro soddisfacimento”*

Le attività di verifica

Poteri dell'Autorità Doganale

Con specifico riferimento alla verifica della dichiarazione in dogana, l'art. 188 del CDU, statuisce che:

“Per verificare l'esattezza delle indicazioni contenute in una dichiarazione in dogana che è stata accettata, le autorità doganali possono:

- a) esaminare la dichiarazione e i documenti di accompagnamento*
- b) chiedere al dichiarante di fornire altri documenti;*
- c) procedere alla visita delle merci*
- d) prelevare campioni per l'analisi o per un controllo approfondito delle merci”*

The image shows a sample of a customs declaration form (Modello 6) for the European Community. The form is titled 'COMUNITA' EUROPEA' and 'ESEMPLARE PER IL DESTINATARIO'. It contains various fields for data entry, including: 1. Operator information (2), 3. Family, 4. Date of cargo, 5. Article, 6. Total of cargo, 7. Number of items, 8. Declarant, 9. Nullity of the goods, 10. Date of declaration, 11. Date of receipt, 12. Elements of the visa, 13. P.A.C., 14. Declaration number, 15. Date of operation, 16. Date of origin, 17. Date of destination, 18. Origin and nationality of the goods, 19. Country, 20. Conditions of carriage, 21. Identity and nationality of the carrier, 22. Identity and nationality of the carrier, 23. Identity of the carrier, 24. Nature of the transport, 25. Mode of transport, 26. Mode of transport, 27. Location of cargo, 28. Location of cargo, 29. Office of origin, 30. Location of origin, 31. Marks and numbers, 32. Article, 33. Country of origin, 34. Country of origin, 35. Mass (brutto), 36. Price, 37. REGIME, 38. Mass (netto), 39. Contingent, 40. Declaration number, 41. Declaration number, 42. Declaration number, 43. Declaration number, 44. Declaration number, 45. Declaration number, 46. Declaration number, 47. Declaration number, 48. Declaration number, 49. Declaration number, 50. Declaration number, 51. Declaration number, 52. Declaration number, 53. Declaration number, 54. Declaration number, 55. Declaration number, 56. Declaration number, 57. Declaration number, 58. Declaration number, 59. Declaration number, 60. Declaration number, 61. Declaration number, 62. Declaration number, 63. Declaration number, 64. Declaration number, 65. Declaration number, 66. Declaration number, 67. Declaration number, 68. Declaration number, 69. Declaration number, 70. Declaration number, 71. Declaration number, 72. Declaration number, 73. Declaration number, 74. Declaration number, 75. Declaration number, 76. Declaration number, 77. Declaration number, 78. Declaration number, 79. Declaration number, 80. Declaration number, 81. Declaration number, 82. Declaration number, 83. Declaration number, 84. Declaration number, 85. Declaration number, 86. Declaration number, 87. Declaration number, 88. Declaration number, 89. Declaration number, 90. Declaration number, 91. Declaration number, 92. Declaration number, 93. Declaration number, 94. Declaration number, 95. Declaration number, 96. Declaration number, 97. Declaration number, 98. Declaration number, 99. Declaration number, 100. Declaration number. A magnifying glass is positioned over the 'Dichiarazione' section, which includes fields for 'Dichiarazione', 'Dich. Trasmessa Telematicamente', and 'Dich. Trasmessa Telematicamente'.

Controllo documentale della dichiarazione

L'art. 8 del D.Lgs. 374/1990 prevede le modalità di accettazione della dichiarazione doganale e di iscrizione nel registro di destinazione doganale, numerandola e annotando la data di registrazione. La registrazione conferisce alla dichiarazione doganale il valore di bolletta doganale, sulla cui base l'Ufficio competente provvede alla riscossione dei diritti doganali o l'assunzione delle cauzioni

In base al comma 3, l'ufficio procede all'esame della dichiarazione presentata e della relativa documentazione, allo scopo di accertare la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti



Informazioni e conservazione documentale

La fornitura di informazioni alle autorità doganali

L'operatore economico deve conservare tutta la documentazione inerente le merci in entrata o in uscita dal territorio doganale. I periodi di conservazione sono stabiliti dall'art. 51 del CDU, mentre la tipologia di documenti da conservare è stabilita dall'art. 15 del CDU. Quest'ultimo afferma che:

- “1. Chiunque intervenga direttamente o indirettamente nell'espletamento delle formalità doganali o nei controlli doganali fornisce alle autorità doganali, su loro richiesta e entro i termini specificati, tutta la documentazione e le informazioni prescritte, nella forma appropriata, nonché tutta l'assistenza necessaria ai fini dell'espletamento di tali formalità o controlli*
- 2. La presentazione di una dichiarazione in dogana, di una dichiarazione per la custodia temporanea, di una dichiarazione sommaria di entrata, di una dichiarazione sommaria di uscita, di una dichiarazione di riesportazione o di una notifica di riesportazione di una persona alle autorità doganali o di una domanda per ottenere un'autorizzazione o qualsiasi altra decisione impegna la persona interessata per quanto riguarda: a) l'accuratezza e completezza delle informazioni riportate nella dichiarazione, notifica o domanda; b) l'autenticità, l'accuratezza e la validità dei documenti a sostegno della dichiarazione, notifica o domanda; e c) se del caso, l'osservanza di tutti gli obblighi relativi al vincolo delle merci in questione al regime doganale interessato o allo svolgimento delle operazioni autorizzate. Il primo comma si applica anche alla fornitura di qualsiasi informazione richiesta dalle autorità doganali o a esse comunicata, in qualsiasi altra forma. Qualora a presentare la dichiarazione, la notifica o la domanda, oppure a fornire le informazioni, sia un rappresentante doganale della persona interessata, di cui all'articolo 18 , anche detto rappresentante doganale è tenuto a osservare gli obblighi di cui al primo comma del presente paragrafo”*

Le tempistiche per i controlli a posteriori

L'art. 51 del CDU disamina le tempistiche ed i termini per la conservazione della documentazione. Infatti, esso afferma che: “1. **Ai fini dei controlli doganali la persona interessata conserva i documenti e le informazioni di cui all' articolo 15 , paragrafo 1, per almeno tre anni, su qualsiasi supporto accessibile alle autorità doganali e per esse accettabile**

Quando si tratta di merci immesse in libera pratica in circostanze diverse da quelle di cui al terzo comma o di merci dichiarate per l'esportazione, tale periodo decorre dalla fine dell'anno nel corso del quale sono state accettate le dichiarazioni in dogana di immissione in libera pratica o di esportazione

Quando si tratta di merci immesse in libera pratica in esenzione da dazio o a dazio all'importazione ridotto a causa del loro uso finale, tale periodo decorre dalla fine dell'anno nel corso del quale è cessato il loro assoggettamento alla vigilanza doganale

Quando si tratta di merci vincolate a un altro regime doganale o di merci in custodia temporanea, tale periodo decorre dalla fine dell'anno nel corso del quale il regime doganale in questione è stato appurato o la custodia temporanea si è conclusa”



Il Codice Civile Italiano

In questo ambito, assume rilevanza anche la disciplina posta dal Codice Civile Italiano

In particolare, l'articolo 2220, rubricato *“Conservazione delle scritture contabili”*, posto nella Sezione III, *“Disposizioni particolari per le imprese commerciali”*, al Capo III *“Delle imprese commerciali e delle altre imprese soggette a registrazione”* del Titolo II, *“Del lavoro e dell'Impresa”*, Libro Quinto *“Del lavoro”*

“Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione”

Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti

Le scritture e documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”



**Visite, controlli e
analisi delle merci**

Visita delle merci e prelievo dei campioni

L'articolo 189 disciplina i casi di visita delle merci e del prelievo dei campioni. Va sottolineato che il paragrafo 1 pone sotto la responsabilità del dichiarante il trasporto ed i relativi costi delle merci presso il luogo in cui le stesse devono essere sottoposte a visita, nonché alle attività di manipolazione e prelievo di campioni

Fondamentale lo è anche il paragrafo 2, poiché esso afferma il diritto per il dichiarante di assistere o di farsi assistere durante le visite alle merci e alle attività di campionatura

- “1. Il trasporto delle merci nel luogo in cui si deve procedere alla visita delle stesse e al prelievo di campioni e tutte le manipolazioni rese necessarie dalla visita o dal prelievo sono effettuati dal dichiarante o sotto la sua responsabilità. Le relative spese sono a carico del dichiarante*
- 2. Il dichiarante ha il diritto di assistere o di farsi rappresentare alla visita delle merci e al prelievo di campioni. Qualora ne abbiano ragionevolmente motivo, le autorità doganali possono esigere che il dichiarante assista o si faccia rappresentare alla visita delle merci o al prelievo di campioni o che fornisca loro l'assistenza necessaria per facilitare tale visita o prelievo”*

L'articolo 238 del Reg. UE 2447/2015 disciplina il luogo e momento della visita delle merci, in applicazione dell'articolo 189 del CDU

Se l'ufficio doganale competente ha deciso di procedere alla visita delle merci in conformità dell'articolo 188, lettera c), del codice o di prelevare campioni in conformità dell'articolo 188, lettera d), del codice, esso designa il momento e il luogo di tale visita o prelievo e ne informa il dichiarante

Su richiesta del dichiarante, l'ufficio doganale competente può designare un luogo diverso dalla sede doganale o un momento al di fuori dell'orario ufficiale di apertura dell'ufficio doganale

Controlli fisici

L'art. 8 del D.Lgs. 374/1990 differenzia i controlli documentali dai controlli fisici

I commi 4. e 5. Infatti, stabiliscono che:

- “4. L'ufficio può, altresì, procedere, ai fini dell'accertamento, alla visita totale o parziale delle merci, facendo ricorso, ove occorra, anche alle analisi ed all'esame tecnico con l'osservanza della modalità di cui all'art. 61 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43*
- 5. La visita totale o parziale deve essere sempre eseguita quando sia prescritta da norme di legge o di regolamento, da disposizioni ministeriali e nei casi e secondo i programmi ed i criteri selettivi, stabiliti con decreto del Ministro delle finanze, ivi compresi quelli della pericolosità fiscale e della casualità”*

La posizione del dichiarante Art. 8 commi 9 - 12

Diritto di assistere alla visita delle merci

Il dichiarante, qualora l'ufficio non ne esiga la presenza, può rinunciare al diritto di assistere alla visita delle merci, da effettuarsi nei luoghi designati dall'ufficio o negli altri luoghi di cui al comma 2 dell'art. 1; il dichiarante è, comunque, tenuto a prestare direttamente o a mezzo di altre persone da lui incaricate, di gradimento dell'amministrazione, ed a proprie spese, ogni collaborazione per l'espletamento delle relative operazioni ed a curare l'apertura dei colli ed il successivo ricondizionamento

Conformità al dichiarato

Quando l'ufficio non procede alla visita delle merci, quest'ultime si considerano conformi al dichiarato

Annotazioni in bolletta doganale

I risultati dei controlli devono essere annotati sulla bolletta doganale; ciascuna annotazione deve essere firmata dal funzionario che ha eseguito il relativo controllo

Estensione delle verifiche parziali

I risultati della verifica parziale sono estesi all'insieme delle merci che formano oggetto della dichiarazione, sempreché il risultato parziale sia conforme al dichiarato

**Accesso presso il
dichiarante**

I controlli a posteriori

Il procedimento amministrativo della revisione d'ufficio trova il proprio titolo nell'articolo 48 del CDU

La norma pone i principi per l'azione delle autorità doganali. Come già affermato, il procedimento di revisione d'ufficio rappresenta il risvolto e la chiusura del circuito doganale di controllo, indicato con il Canale Blu

I controlli a posteriori sono disciplinati come segue: **“Ai fini dei controlli doganali, le autorità doganali possono verificare l'esattezza e la completezza delle informazioni fornite in una dichiarazione in dogana, in una dichiarazione per la custodia temporanea, in una dichiarazione sommaria di entrata, in una dichiarazione sommaria di uscita, in una dichiarazione di riesportazione o in una notifica di riesportazione, nonché l'esistenza, l'autenticità, l'accuratezza e la validità di qualsiasi documento di accompagnamento e può esaminare la contabilità del dichiarante e altre scritture riguardanti le operazioni relative alle merci in questione o le precedenti e successive operazioni commerciali relative alle stesse merci dopo averle svincolate. Le medesime autorità possono procedere anche alla visita delle merci e/o al prelievo di campioni quando ne hanno ancora la possibilità”**

“Tali controlli possono essere effettuati presso il titolare delle merci o il rappresentante del titolare, presso qualsiasi altra persona direttamente o indirettamente interessata dalle predette operazioni a causa della sua attività professionale o presso qualsiasi altra persona che possieda, per le stesse ragioni, tali documenti e dati”

Lo svolgimento delle attività di controllo

Le attività di controllo presso l'operatore sono riprese dalla normativa nazionale all'art. 11 comma 3 del D.Lgs. 374/1990

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



Tali attività incontrano i limiti e le garanzie per il contribuente, statuito dal comma 5, articolo 12 della L. 212/2000 (Statuto del Contribuente). È stabilito che: *“La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, **non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio.** Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente”*

Le autorità italiane

Il sistema italiano

L'Amministrazione doganale italiana ha natura complessa ed è caratterizzata dalla coesistenza di due strutture interconnesse e complementari:

Civile

formata dagli uffici dell'Agenzia delle dogane cui sono affidati compiti di accertamento, ispezione, controllo ed espletamento delle formalità concernenti i movimenti da e per l'estero di persone e merci

Militare

costituita dai reparti del Corpo della Guardia di Finanza che svolgono le funzioni di polizia tributaria investigativa per la lotta al contrabbando ed ai traffici illeciti internazionali

In tale veste, le due Istituzioni concorrono a garantire un “servizio doganale” nazionale efficiente, moderno, omogeneo ed equivalente rispetto al sistema dell'Unione Europea, così da assicurare un livello adeguato di protezione delle risorse proprie della Comunità e, nel contempo, rispettare le esigenze di rapidità e di fluidità del commercio internazionale, evitando ritardi pregiudizievoli e distorsioni dei flussi in danno degli operatori

Le funzioni di polizia giudiziaria

Gli esercenti i compiti di polizia tributaria attuano una funzione amministrativa volta ad accertare le violazioni tributarie e ad applicare le conseguenti sanzioni in materia tributaria. Tali organi sono gli Uffici finanziari preposti al controllo della posizione fiscale, tra cui anche l'Agenzia delle Entrate, e la Guardia di finanza. Nella prassi si fa riferimento ai nuclei di polizia tributaria. La normativa di riferimento è la L. 4/1929 ed in particolare il Capo II sulla polizia tributaria

L'articolo 30 apre il suddetto Capo, affermando che: *“L'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie, le quali costituiscono reato, spetta: 1° agli ufficiali ed agli agenti della polizia tributaria; 2° agli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria”*

Art. 31. “1. Sono ufficiali della polizia tributaria gli ufficiali e il personale appartenente ai ruoli "ispettori" e "sovrintendenti" del Corpo della guardia di finanza. 2. Sono agenti della polizia tributaria gli appartenenti al ruolo “appuntati e finanziari” della Guardia di finanza. Qualora una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati a funzionari ed agenti dell'Amministrazione, questi funzionari ed agenti acquistano nei limiti del servizio a cui sono destinati e secondo le attribuzioni ad essi conferite dalla legge, la qualità di ufficiali e, rispettivamente, di agenti della polizia tributaria. A cura dell'Amministrazione dalla quale dipendono, la loro qualità è fatta constare a mezzo di una speciale tessera di riconoscimento”



La polizia tributaria e la polizia giudiziaria ordinaria

Articolo 32

Gli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria, i quali vengano a notizia di un reato per il cui accertamento la legge designa ufficiali ed agenti della polizia tributaria, debbono avvertire senza indugio tali ufficiali ed agenti e provvedere frattanto a che nulla sia mutato nello stato delle cose. Non di meno, qualora per circostanze di tempo e di luogo non sia possibile l'intervento immediato degli organi della polizia tributaria e vi sia fondata ragione di temere che le tracce del reato si alterino o si disperdano, gli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria sono autorizzati a provvedere agli atti del loro ufficio fino a che non intervengano gli organi della polizia tributaria. In ogni caso, gli ufficiali ed agenti della polizia giudiziaria ordinaria concorrono, quando ne siano richiesti, con gli ufficiali ed agenti della polizia tributaria nell'accertamento dei reati preveduti dalle leggi finanziarie

Articolo 33

Oltre a quanto è stabilito dal Codice di procedura penale per gli ufficiali della polizia giudiziaria, è data facoltà agli ufficiali della polizia tributaria di procedere a perquisizione domiciliare, qualora abbiano notizia o fondato sospetto di violazioni delle leggi finanziarie costituenti reato

Questa disposizione si applica esclusivamente alle violazioni di leggi concernenti i tributi doganali, la privativa dei sali e tabacchi, le imposte di fabbricazione sugli spiriti, zuccheri e polveri piriche e agli altri casi in cui sia espressamente stabilito dalle leggi speciali

La polizia tributaria ed i suoi poteri

Per polizia tributaria non si intende solo la Guardia di Finanza ma tutte le autorità dello Stato atte a conoscere di violazioni tributarie, penali e amministrative

L'articolo 32 della L. 4/1929 si riferisce all'articolo 57, comma 3 del Codice di procedura penale, secondo cui: *“Sono altresì ufficiali e agenti di polizia giudiziaria, nei limiti del servizio cui sono destinate e secondo le rispettive attribuzioni, le persone alle quali le leggi e i regolamenti attribuiscono le funzioni previste dall'articolo 55”*

Secondo il combinato disposto delle due norme, si deve concludere che sussiste anche in capo ai dipendenti dell'Agenzia delle entrate non solo la qualifica di ufficiale e agente di polizia tributaria, ma anche la qualifica di ufficiale e agente di polizia giudiziaria

Tra i poteri di carattere amministrativo attribuiti alla polizia tributaria, rientra il potere di accesso previsto dall'articolo 35 della L. 4/1929, secondo cui: *“Per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche”*

Tra gli altri poteri attribuiti alla polizia tributaria vi sono quelli individuati dall'art. 52 del D.P.R. 633/1972

I poteri di accertamento e di verifica

In base al comma 2 dell'art. 51 del D.P.R. 633/1972, gli Uffici finanziarie, per svolgere le attività indicate al comma 1, sono dotati di ampi poteri, tra cui:

Inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti o professioni questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico

Richiedere documenti, anche in copia fotostatica, relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute, e invitare il contribuente a fornire informazioni relative alle operazioni stesse

Effettuare accessi, ispezioni, verifiche e ogni rilevazione utile per accertare l'imposta dovuta

Rivolgersi agli organi e Amministrazioni dello Stato o enti pubblici non economici, agli enti di assicurazione (solo per l'ammontare del premio e la durata del contratto) e a società che svolgono attività di gestione e intermediazione finanziaria, per ottenere dati e informazioni relativi a singoli contribuenti o a determinate categorie di operatori

Invitare i soggetti passivi d'imposta, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentante per esibire documenti e scritture (con esclusione di quelle in corso di scritturazione), per fornire dati, notizie e chiarimenti

Richiedere la copia di atti e documenti depositati presso notai e altri pubblici ufficiali

I poteri in ambito finanziario

Tra tutti i poteri esercitabili, gli Uffici possono, altresì:

- 1 richiedere ai contribuenti sottoposti a verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con organismi finanziari nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta
- 2 richiedere alle banche, alla società Poste italiane S.p.A., agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. La richiesta, come quella indicata al precedente punto, deve essere autorizzata preventivamente dalla competente direzione regionale per le entrate
- 3 richiedere ad autorità ed enti notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge

A norma dell'articolo 8, comma 8, del D.L. n. 16 del 2012, modificato dalla legge n. 44 del 2012, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza, nel pianificare i loro accertamenti fiscali, terranno conto anche delle segnalazioni non anonime di violazioni tributarie, incluse quelle relative all'obbligo di emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale



Accessi, ispezioni e verifiche

L'art. 52 del D.P.R. 633/1972 dispone i casi in cui gli Uffici finanziari possano procedere ad accessi, ispezioni e verifiche per combattere l'evasione e recuperare l'imposta evasa

Infatti, ai sensi del comma 1, è stabilito che: *“Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato”*

Le garanzie per il contribuente

L'art. 52, commi 2 e 3, fornisce delle garanzie per il contribuente che subisce le attività di cui al comma 1. La norma cerca di tutelare i diritti del contribuente, chiarendo che gli agenti delle amministrazioni finanziarie devono ottenere le autorizzazioni necessarie dagli uffici della Procura della Repubblica per esercitare determinate attività

L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni



È in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale

Le ispezioni, i processi verbali e le verifiche

Gli agenti delle amministrazioni finanziarie possono procedere all'ispezione documentale

Art. 52, comma 4.

L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali

Art. 52, comma 5.

I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione

Art. 52, comma 6.

Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia

Art. 52, comma 8.

Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi

Le presunzioni di cessioni

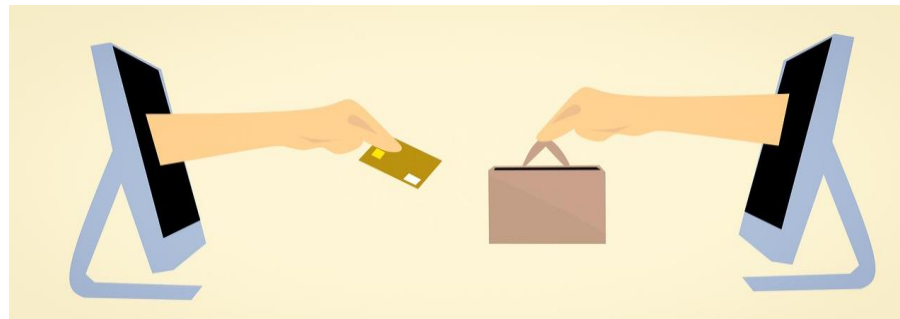
L'art. 53 del D.P.R. 633/1972 disciplina i casi di presunzioni di cessioni e di acquisto. Questo è stato sostituito dal DPR 441/97

Questa norma prevede alcune ipotesi di presunzioni legali con le quali si dà per avvenuto un certo fatto fino alla dimostrazione del contrario. Non si tratta di presunzioni assolute (iuris et de iure) bensì di presunzioni semplici (iuris tantum) per le quali alcuni adempimenti attuati dal contribuente impediscono il sorgere delle presunzioni stesse. L'elencazione dei mezzi di prova ha tuttavia carattere tassativo: pertanto non sono ammessi elementi giustificativi diversi da quelli espressamente contemplati

Secondo l'art. 1, comma 1 del DPR 447/97, per presunzioni di cessione: *“Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa”*

Il comma 2 afferma che: *“La presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato che i beni stessi:*

- a) sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti*
- b) sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà”*



Non operatività della presunzione

In base all'art. 2 del D.P.R. 441/97, sono elencati i casi di non operatività della presunzione di cessione

È posta la regola generale secondo cui la presunzione di cui all'articolo 1 non opera per le fattispecie indicate nei seguenti commi, qualora vengano osservati gli adempimenti ivi stabiliti

Inoltre, le presunzioni per le cessioni previste dall'articolo 10, n. 12), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono superate con determinati adempimenti:

- a. comunicazione scritta da parte del cedente agli uffici dell'amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di finanza di competenza, con l'indicazione della data, ora e luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. La comunicazione deve pervenire ai suddetti uffici almeno cinque giorni prima della consegna e può non essere inviata qualora l'ammontare del costo dei beni stessi non sia superiore a euro quindicimila o si tratti di beni facilmente deperibili
- b. emissione del documento previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, progressivamente numerato
- c. dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, con la quale l'ente ricevente attesti natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento di cui alla lettera b)

I commi 3, 4 e 5 dell'art. 2 del D.P.R. 441/97 prevedono ipotesi specifiche per i casi di furto o perdita fortuita dei beni, la distruzione del bene o la trasformazione in un altro tipo e la non esistenza dei beni per la vendita in blocco degli stessi

Presunzioni di acquisto

L'art. 3 del D.P.R. 441/97 disciplina i casi delle presunzioni di acquisto

I commi 1 e 2 affermano che:

- “1. I beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli di cui all'articolo 1, nei modi ivi indicati*
- 2. Il titolo di provenienza dei beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa e che siano rinvenuti nei luoghi indicati nell'articolo 1, comma 1, risulta dalla fattura, dallo scontrino o dalla ricevuta fiscale aventi le caratteristiche previste dall'articolo 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, ovvero dal documento previsto dall'articolo 1, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, progressivamente numerato dal ricevente, oppure da altro valido documento di trasporto. In mancanza, la presunzione può essere superata da un'apposita annotazione nel libro giornale o in altro libro tenuto a norma del codice civile, o in apposito registro tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ovvero nel registro previsto dall'articolo 25 dello stesso decreto, contenente l'indicazione delle generalità del cedente, la natura, qualità e quantità dei beni e la data di ricezione degli stessi”*

Infine, l'art. 4 comma 1 del D.P.R. 441/97 afferma che: “Gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano al momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche”

La revisione d'ufficio

I controlli a posteriori

Il procedimento amministrativo della revisione d'ufficio trova il proprio titolo nell'art. 48 del CDU

I controlli a posteriori sono disciplinati come segue: **“Ai fini dei controlli doganali, le autorità doganali possono verificare l'esattezza e la completezza delle informazioni fornite in una dichiarazione in dogana, in una dichiarazione per la custodia temporanea, in una dichiarazione sommaria di entrata, in una dichiarazione sommaria di uscita, in una dichiarazione di riesportazione o in una notifica di riesportazione, nonché l'esistenza, l'autenticità, l'accuratezza e la validità di qualsiasi documento di accompagnamento e può esaminare la contabilità del dichiarante e altre scritture riguardanti le operazioni relative alle merci in questione o le precedenti e successive operazioni commerciali relative alle stesse merci dopo averle svincolate. Le medesime autorità possono procedere anche alla visita delle merci e/o al prelievo di campioni quando ne hanno ancora la possibilità**

Tali controlli possono essere effettuati presso il titolare delle merci o il rappresentante del titolare, presso qualsiasi altra persona direttamente o indirettamente interessata dalle predette operazioni a causa della sua attività professionale o presso qualsiasi altra persona che possieda, per le stesse ragioni, tali documenti e dati”

La revisione dell'accertamento d'ufficio

Nella normativa italiana, il fondamento della revisione d'ufficio è nell'art. 11 del D.Lgs. 374/1990

“L'ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo, ancorché le merci che ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore o siano già uscite dal territorio doganale. La revisione è eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo”

I presupposti della revisione

Definitività dell'accertamento doganale

Merci svincolare

Termine di tre anni dalla definitività dell'accertamento

Attivazione del procedimento

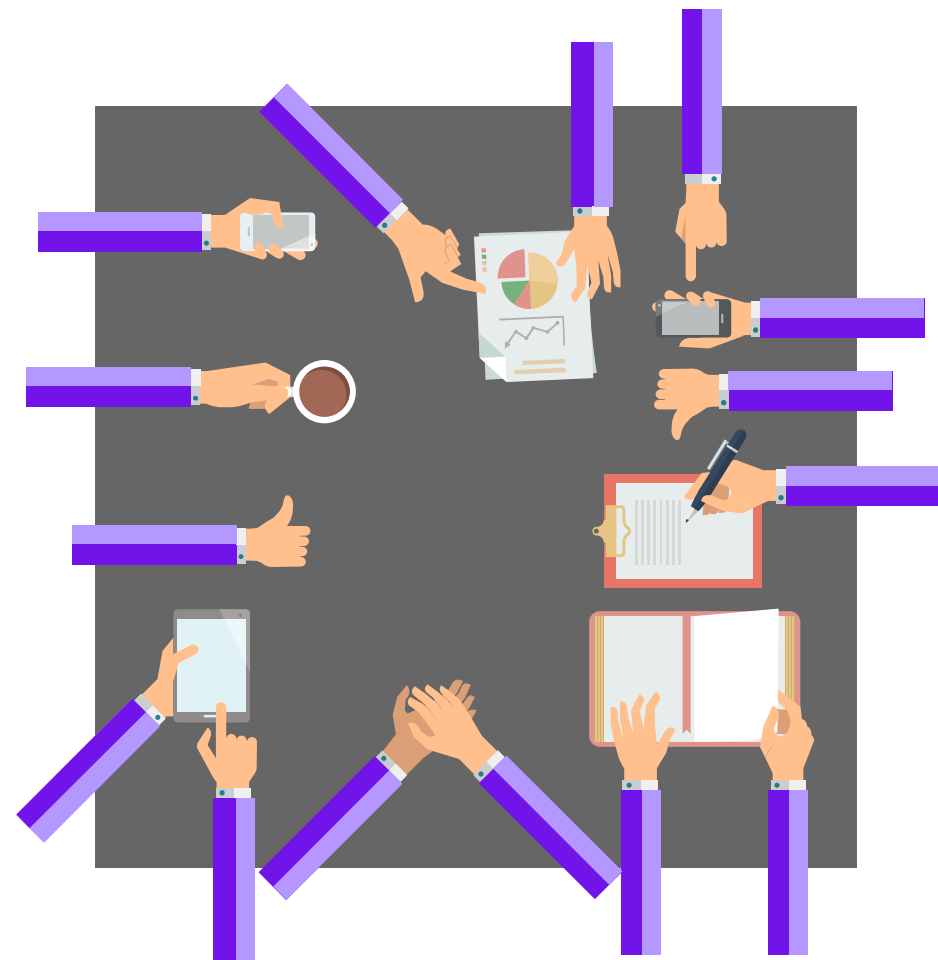
L'Ufficio delle dogane competente provvede ad attivare il procedimento amministrativo quando emergono degli elementi nuovi, acquisiti a seguito di un controllo, come nel caso del sistema di analisi dei rischi o del circuito doganale di controllo, oppure nel caso di informazioni ricevute da altre autorità per specifiche operazioni

In sintesi, è possibile individuare le seguenti casistiche:

- **Revisione a sondaggio:** ogni singola dogana, in virtù della potestà di effettuare autonomamente i controlli, può decidere di revisionare casualmente una determinata percentuale di bollette, il cui accertamento viene definito con il “canale verde”
- **Revisione per fondati motivi:** la revisione è attivata in ragione di specifiche necessità investigative e derivare, quindi, da informazioni assunte dall'Ufficio antifrode della dogana (SVAD - Servizio di Vigilanza Antifrode Doganale) o dall'INF- AM. In altri casi, le frodi sono accertate dai Servizi della Commissione UE, i quali in esito delle indagini espletate, segnalano agli uffici doganali i tipi di accertamento da assoggettare a revisione

Le attività della revisione d'ufficio

Ai sensi del comma 2 dell'art. 11 del D.Lgs. 374/1990, l'ufficio doganale, ai fini della revisione dell'accertamento, può invitare gli operatori, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore a quindici giorni, a comparire a mezzo di rappresentante, ovvero a fornire, entro lo stesso termine, notizie e documenti, anche in copia fotostatica, inerenti le merci che hanno formato oggetto di operazioni doganali. Le notizie ed i documenti possono essere richiesti anche ad altri soggetti pubblici o privati che risultano essere comunque intervenuti nell'operazione commerciale



I poteri dei funzionari della dogana

Informazioni da soggetti terzi

Le notizie ed i documenti possono essere richiesti anche ad altri soggetti pubblici o privati che risultano essere comunque intervenuti nell'operazione commerciale

Ispezioni presso l'operatore

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

Competenza degli Uffici doganali

Si ritiene utile precisare che - in presenza di verifiche generali o parziali per la revisione di più operazioni doganali, poste in essere dallo stesso soggetto e comportanti la necessità di un accesso presso l'operatore - la competenza viene ricondotta alla Dogana avente giurisdizione sulla sede legale dell'operatore stesso. In tal caso, al fine di evitare duplicazioni dell'attività di controllo, il predetto Ufficio dovrà informare tempestivamente gli altri Uffici ove risultano essere state effettuate operazioni doganali da parte del soggetto verificato. Per quanto attiene, invece, la revisione dell'accertamento di operazioni per le quali non si renda necessario un accesso presso l'operatore, resta confermata la competenza dell'Ufficio che ha emesso il relativo documento doganale

L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica

Conclusione della procedura di ufficio

L'Amministrazione doganale conclude la procedura di revisione d'ufficio mediante la notifica **dell'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica**

Questo è disciplinato dal comma 5 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990, secondo cui: *“Quando dalla revisione, eseguita sia d'ufficio che su istanza di parte, emergono inesattezze, omissioni o errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, l'ufficio procede alla relativa rettifica e ne dà comunicazione all'operatore interessato, notificando apposito avviso. Nel caso di rettifica conseguente a revisione eseguita d'ufficio, l'avviso deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo”*

La notifica di quest'atto deve avvenire nel termine triennale fissato in via generale dall'art. 103 del CDU

Questo atto viene emesso sia alla fine di una procedura d'ufficio che per il procedimento su istanza di parte



La natura dell'avviso di accertamento di rettifica

L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica è un atto polifunzionale che:

Pone il contribuente nelle condizioni di conoscere le determinazioni assunte dall'amministrazione doganale in esito alla revisione dell'accertamento

Costituisce invito al pagamento al fine di ottenere dal contribuente l'assolvimento dell'eventuale maggiore obbligazione doganale accertata

L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica contiene l'intimazione a pagare i maggiori dazi accertati nel termine di 10 giorni dalla data di notifica dello stesso (art. 108 del CDU)

L'esecutività può essere sospesa mediante il pagamento ovvero l'emissione di un provvedimento amministrativo di sospensione (art. 45 del CDU) o giudiziale (art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992)

Nel caso in cui l'esito della revisione conduca ad un risultato favorevole per il contribuente, l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica riacquista la natura di atto amministrativo endoprocedimentale ed assurge a titolo per il rimborso

Il contenuto dell'avviso

L'avviso suppletivo e di rettifica deve contenere l'avvertenza che in caso di mancato pagamento si procederà al recupero coattivo. Inoltre, deve essere fatto riferimento alle modalità ed ai termini di pagamento degli importi afferenti i dazi

Requisiti essenziali dell'avviso sono:

- 1 gli elementi necessari per far conoscere al contribuente l'ammontare del tributo
- 2 gli elementi necessari per far conoscere le ragioni della pretesa erariale
- 3 a pena di nullità, indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato

Qualora nella determinazione si faccia riferimento ad un altro atto non conosciuto, né 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

Ulteriori elementi dell'avviso

Art. 7, L. 212/2000

Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

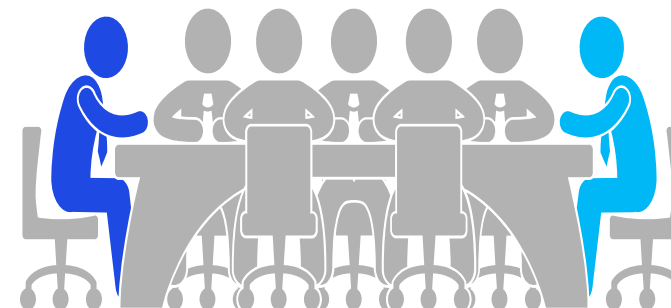
- a. l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento
- b. l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela
- c. le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili

Nel caso della revisione d'ufficio, l'atto deve riportare anche le sanzioni amministrative collegate al tributo, in osservanza del D.Lgs. n. 472/1997. Infine, l'ufficio deve informare il contribuente che, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica, è possibile definire la controversia, con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione indicata e, comunque, non inferiore ai minimi edittali. La definizione non preclude la possibilità di proporre ricorso contro la pretesa dei diritti, ma impedisce comunque l'irrogazione di sanzioni accessorie

Un rimedio non più applicabile

Avverso l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica:

- **Prima dell'intervento del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, l'art. 11, comma 7, del D.Lgs. n. 374/1990 stabiliva che:**
 - l'interessato poteva contestare l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica entro 30 giorni dalla data di notifica dello stesso
 - l'ufficio doganale redigeva un verbale di controversia verbalizzando le avverse posizioni dell'Amministrazione e del privato
 - l'operatore poteva chiedere entro il termine di 30 giorni che il verbale fosse inoltrato al Direttore Generale dell'Agenzia delle Dogane affinché instaurasse una controversia doganale
- **Dopo l'intervento del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012:**
 - l'istituto della controversia doganale è stato abrogato e, dunque, non è più possibile per il contribuente opporsi in via amministrativa avverso il rigetto tacito o espresso dell'istanza di revisione dell'accertamento doganale ovvero avverso la rettifica
 - il rigetto di revisione dell'accertamento (se proposto su istanza di parte) o l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica (se la revisione è stata promossa d'ufficio) possono essere impugnati esclusivamente dinanzi alle Commissioni Tributarie a cui è stata devoluta la giurisdizione sui tributi di ogni genere e specie



**Contraddittorio
preventivo e
motivazione degli atti**

Diritto al contraddittorio preventivo

Il Cdu recepisce il principio del contraddittorio preventivo, adeguandosi sia agli orientamenti maggioritari della Corte di Giustizia che alle norme della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione. In particolare, l'art. 41 sancisce il principio della buona amministrazione pubblica, che comporta il diritto di ogni individuo a essere ascoltato, prima che nei suoi confronti sia adottato un provvedimento individuale lesivo

Il Considerando n. 27, CDU afferma che: “Conformemente alla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, occorre prevedere, oltre al diritto di proporre ricorso avverso le decisioni adottate dalle autorità doganali, il diritto per ogni persona di essere sentita prima che sia adottata una decisione che possa nuocerle. Tuttavia, le limitazioni a tale diritto possono essere giustificate in particolare se lo richiedono la natura o il livello della minaccia per la sicurezza dell’Unione e dei suoi residenti, per la salute umana, animale o vegetale, per l’ambiente o per i consumatori”

Nel caso in cui l'amministrazione intenda adottare una decisione sfavorevole per l'interessato, quest'ultimo deve essere posto in condizione di essere ascoltato, e deve poter fruire di un termine adeguato per la presentazione delle proprie osservazioni e difese



Le norme del CDU

Le norme del Codice Doganale Unionale codificano il principio del contraddittorio preventivo all'art. 22, paragrafo 6, affermando che:

“Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente”

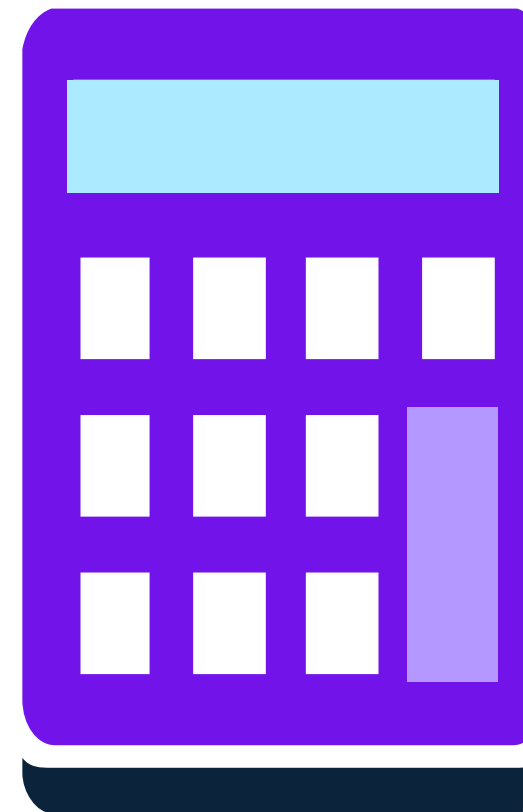
Viene codificato un generale diritto di difesa precedente all'emanazione dell'atto di accertamento doganale (c.d. diritto al contraddittorio anticipato). Il CDU riconosce la valenza generalizzata del diritto all'ascolto dell'operatore, il quale deve trovare applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare un atto idoneo a produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario

Le norme del Reg. UE 2446/2015

L'art. 8 del Regolamento Delegato disciplina il periodo cui si applica il diritto a essere sentiti, in ottemperanza al paragrafo 6 dell'art. 22 del CDU

Esso stabilisce che:

- “1. Il termine entro il quale il richiedente può esprimere il suo punto di vista prima che venga adottata una decisione che potrebbe arrecargli conseguenze negative è fissato a 30 giorni*
- 2. In deroga al paragrafo 1, se la decisione riguarda i risultati del controllo di merci per le quali non è stata presentata nessuna dichiarazione sommaria, dichiarazione di custodia temporanea, dichiarazione di riesportazione o dichiarazione in dogana, le autorità doganali possono chiedere alla persona interessata di esprimere il suo punto di vista entro 24 ore”*



Le applicazioni del Regolamento di Esecuzione

Il Reg. UE 2447/2015 annovera gli articoli 8 e 9 in applicazione dell'art. 22 comma 6 del CDU

L'art. 8 afferma che:

“1. La comunicazione di cui all'articolo 22, paragrafo 6, del codice:

a) include un riferimento ai documenti e alle informazioni su cui le autorità doganali intendono basare la propria decisione

b) indica il termine entro il quale l'interessato deve esprimere il suo punto di vista a partire dalla data in cui riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta

c) include un riferimento al diritto dell'interessato di accedere ai documenti e alle informazioni di cui alla lettera a) in conformità delle disposizioni applicabili

2. Se l'interessato fornisce il suo punto di vista prima della scadenza del periodo di cui al paragrafo 1, lettera b), le autorità doganali possono procedere all'adozione della decisione, a meno che l'interessato non manifesti simultaneamente l'intenzione di esprimere ulteriormente il suo punto di vista entro il termine stabilito”

Il principio generale dello Statuto del Contribuente

Il principio generale della normativa tributaria risiede nell'art. 12 della L. 212/2000, anche conosciuta come lo Statuto del Contribuente

Per la tutela di tutti i contribuenti, è cristallizzato il principio del contraddittorio preventivo endoprocedimentale nei rapporti con le Amministrazioni Finanziarie

Il comma 7, modificato dall'art. 92, comma 2, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27, afferma che: *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare **entro sessanta giorni** osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. **Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374**”*

“Il rispetto del termine di garanzia partecipativa del contribuente di cui all'art. 12 dello Statuto del contribuente dovrà essere assicurato, in via precauzionale, per tutti i procedimenti di accertamento relativi a tributi, compresi i casi di revisione dell'accertamento su base documentale, con attività integralmente posta in essere in ufficio” (Ag. Dogane, nota 8 aprile 2011, n. 36431)

Il contraddittorio preventivo nella normativa domestica

L'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990 ha visto l'introduzione del comma 4-bis. Infatti, è intervenuta la modifica dal comma 1 dell'art. 92, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1. Quest'ultima disposizione è intesa come una norma speciale rispetto alla norma generale indicata nell'art. 12 della L. 212/2000. Pertanto, vi è l'applicazione del termine dimezzato dei 30 giorni rispetto a quello generale dei 60 giorni

“Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi - ispezioni - verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 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”

Il concetto di utilità del contraddittorio preventivo

La giurisprudenza ha chiarito che il diritto al contraddittorio preventivo in materia di tributi armonizzati (quali i dazi, l'Iva, le accise) non è incondizionato, ma incontra un preciso limite intrinseco, costituito dalla sua “utilità” all'interno del procedimento amministrativo

La violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo da parte dell'Amministrazione determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso

Nel coniare il concetto di “utilità” del contraddittorio, la giurisprudenza europea ha chiarito che non può obbligarsi il contribuente *“a dimostrare che la decisione avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale”* (CJUE, C-141/09, *Foshan Shunde Yongjian Housewares*; CJUE, C-194/99, *Thissen Stani*)

Conformi agli arresti di derivazione Europea, anche alcune pronunce della Corte di Cassazione adottano il medesimo principio dell'utilità, quale limite per la nullità dell'avviso di accertamento che viola il principio del contraddittorio

“L'annullamento dell'atto impositivo per violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale deve conseguire a ogni caso in cui il contribuente abbia assolto “l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato [e] l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa”

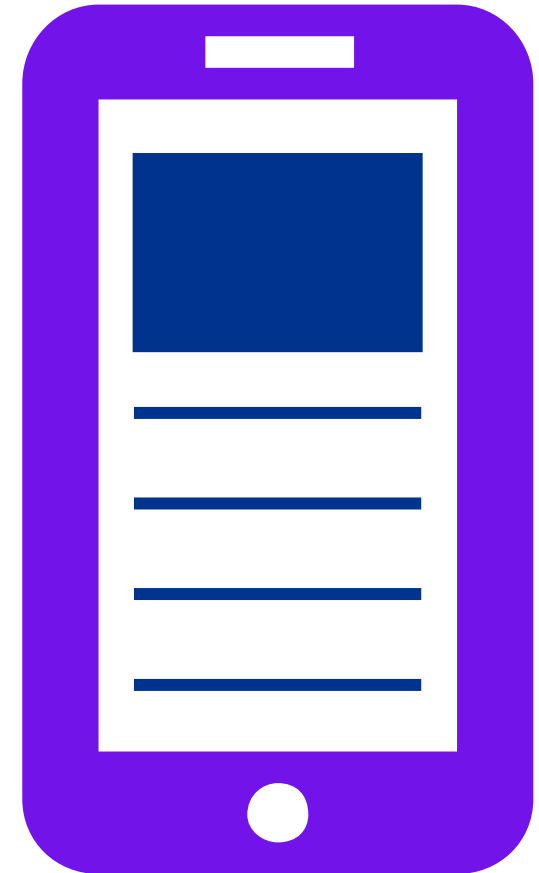
(Cass., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823; conformi, Cass., sez. VI, 2 maggio 2016, n. 8628; Id., 12 aprile 2016, n. 7137; Cass., sez. V, 30 dicembre 2015, n. 26117)

Il processo verbale di constatazione

L'art. 4-*bis* del D.Lgs. n. 374/1990, oltre a fornire un termine inferiore per il rispetto del principio del contraddittorio, individua lo strumento del processo verbale

Il processo verbale ha, per legge, lo stesso contenuto dell'atto di accertamento, per consentire un effettivo contraddittorio endoprocedimentale. Deve dare atto di tutti gli elementi di fatto emersi nel corso dell'attività di controllo (riscontri effettuati, verifiche svolte, risultanze provenienti da autorità estere) e delle ragioni giuridiche su cui si fonda la contestazione della dogana, con la qualificazione giuridica della fattispecie e il richiamo alle norme che si ritengono violate

Il processo verbale deve essere inviato a tutti i coobbligati, in base all'art. 77 del CDU, affinché non sia compromessa l'effettività del diritto al contraddittorio preventivo di tutti i soggetti che sono qualificati come tali dall'amministrazione (dichiarante doganale, importatore se si è agito in rappresentanza indiretta) i quali hanno il diritto di presentare osservazioni e difese, nel termine di trenta giorni dall'avvenuto ricevimento del verbale



Le osservazioni difensive

Obbligo di valutazione delle osservazioni difensive

Dopo la notifica del processo verbale, il termine indicato di 30 giorni deve essere concesso affinché possa essere rispettato il diritto del contribuente di presentare le proprie osservazioni difensive, che vanno valutate dall'Ufficio doganale

Sul punto si è espressa anche la Corte di Giustizia affermando che: *“Il rispetto dei diritti di difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tale diritto sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta” e che, in ogni caso, spetta al giudice nazionale verificare se l'amministrazione interessata “abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse”* (CJUE, C-349/07, Sopropè, conformi Corte di Giustizia 3 luglio 2014 causa C – 129/13 e-C-130/13, Kamino, Corte di Giustizia 20 dicembre 2017 causa C-276/16)

A questo granitico orientamento si affianca una pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione. Infatti, se il contribuente si avvale del diritto di presentare osservazioni, l'Ufficio ha *“l'obbligo di valutarle, come la norma prescrive”. L'Agenzia non ha la facoltà meramente discrezionale di considerare o meno le difese dell'operatore, essendo invece tenuta a valutare e a motivare, nell'atto di accertamento, in ordine alle ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni”* (Cass., SS. UU., 29 luglio 2013, n. 18184)

E invero, secondo la giurisprudenza più attenta, l'avviso di accertamento *“è illegittimo se non adeguatamente motivato in merito alle osservazioni presentate dal contribuente avverso il processo verbale di constatazione e prima dell'emissione dell'avviso di accertamento”* Comm. trib. reg. Milano, sez. I, 27 giugno 2014, n. 3467; Comm. trib. prov. Milano, sez. XLI, 25 giugno 2012, n. 206

Mancata valutazione delle osservazioni difensive

Alla luce dei principi espressi, si può affermare che:

- 1 qualora l'ufficio emetta l'atto definitivo senza valutare il contenuto delle osservazioni presentate dall'operatore ovvero impieghi formule di stile senza esprimere una reale motivazione in ordine al rigetto delle difese degli operatori, tale accertamento deve ritenersi nullo sia per carenza motivazionale che per violazione del diritto al contraddittorio. La nullità deve, però, essere eccepita in via preliminare dal contribuente, in sede di ricorso avverso l'atto emanato
- 2 da ultimo, per i tributi armonizzati è espressamente sancito l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale. La Corte di Cassazione, sent. 23858/2020, ha affermato che sono nulli gli avvisi di rettifica dell'accertamento doganale emanati prima del decorso del termine dei 30 giorni dalla notifica o dal rilascio all'operatore del processo verbale di constatazione. Non trovano per i tributi armonizzati le ragioni di urgenza idonee a legittimare la notifica dell'avviso prima del decorso del termine dilatorio, che possono fondare la deroga al principio del contraddittorio preventivo come indicato dall'art. 12 L. 212/2000. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali trova applicazione il comma 4-bis dell'art. 11 del D.Lgs. 374/1990, la quale è una norma speciale rispetto al comma 7 dell'art. 12 L. 212/2000



Eccezione di prescrizione

Sino a poco tempo fa, inoltre, l'Amministrazione riteneva che l'eccezione della intervenuta prescrizione (relativa alla tardiva comunicazione della notizia di reato) dovesse essere necessariamente opposta in sede giurisdizionale

Tale orientamento non era condivisibile, poiché non sussistendo alcun preciso vincolo/obbligo di legge al riguardo, l'interessato ben avrebbe potuto far valere la prescrizione anche in sede di esercizio del "diritto ad essere ascoltati" (ex art. 22, par. 6, CDU) ossia con apposita eccezione formale nelle osservazioni difensive

Con la nota 8 giugno 2017, n. 51424, l'Agenzia delle dogane ha pertanto precisato che:

“nell’ambito del c.d. contraddittorio preventivo grava sul contribuente “l’onere di una opposizione di natura sostanziale e non meramente formale e/o pretestuosa”

“avendo l’eccezione di prescrizione natura indubbiamente sostanziale, la formulazione della stessa da parte del contribuente già in sede di esercizio del diritto ad essere ascoltati, comporta per l’ufficio, in caso di sicura fondatezza, l’abbandono della pretesa tributaria, ovvero, in caso di infondatezza e quindi di rigetto, l’obbligo di motivare al riguardo”

“In presenza di obbligazioni doganali sorte prima del 1° maggio 2016, qualora i contribuenti eccepiscano l’intervenuta prescrizione già nell’ambito del contraddittorio ex art. 22.6 del CDU e sempreché l’invocata circostanza (la maturata prescrizione) risulti, in base agli atti, inequivocabilmente certa ed effettiva, gli Uffici interessati devono procedere all’archiviazione del contesto. Al contrario, ove l’eccezione addotta dal debitore risultasse infondata o vi siano comunque dubbi circa la sua effettiva fondatezza, occorre proseguire nell’attività di accertamento e di recupero del credito, fino ad eventuale contraria verifica da parte del giudice adito e relativo accoglimento dell’eccezione in sentenza” (Ag. dogane, nota 8 giugno 2017, n. 51424)

La motivazione negli atti

L'obbligo della motivazione

Essendo atti amministrativi, tutti gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane devono rispettare il principio della motivazione degli atti

Così come per il principio del contraddittorio, anche quest'ultimo prende le mosse dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che sancisce:

Il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio

Il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale

L'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni

L'obbligo di motivazione

L'articolo 22, paragrafo 7 del CDU, afferma che una decisione che ha conseguenze sfavorevoli per il richiedente è motivata e menziona il diritto di ricorso di cui all'articolo 44

Inoltre, l'obbligo di chiarezza e di informazione è tutelato già in sede di contraddittorio preventivo. Il legislatore unionale dispone che, nella comunicazione che le autorità doganali devono inviare all'operatore, ai fini del diritto preventivo di difesa, deve essere incluso il riferimento ai documenti e alle informazioni, sulla base delle quali l'ufficio intende esprimere il proprio parere negativo, esplicitando il diritto dell'interessato di accedere agli stessi

Art. 8 del Reg. UE 2447/2015 in attuazione dell'articolo 22, paragrafo 6 del CDU

“1. La comunicazione di cui all'articolo 22, paragrafo 6, del codice:

- a) include un riferimento ai documenti e alle informazioni **su cui le autorità doganali intendono basare la propria decisione***
- b) indica il termine entro il quale l'interessato deve esprimere il suo punto di vista a partire dalla data in cui riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta*
- c) include un riferimento al diritto dell'interessato di accedere ai documenti e alle informazioni di cui alla lettera a) in conformità delle disposizioni applicabili*

2. Se l'interessato fornisce il suo punto di vista prima della scadenza del periodo di cui al paragrafo 1, lettera b), le autorità doganali possono procedere all'adozione della decisione, a meno che l'interessato non manifesti simultaneamente l'intenzione di esprimere ulteriormente il suo punto di vista entro il termine stabilito”

Un principio giuridico ordinamentale

L'obbligo di motivazione è statuito come un principio giuridico nell'ordinamento italiano. A pena di nullità tutti gli avvisi devono riportare la motivazione in base alla quale viene emesso

Le norme generali sono individuate dall'art. 3, comma 1 della L. 241/1990, secondo cui: *“Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria”*

Inoltre, anche l'art. 7 della L. 212/2000, afferma che: *“1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”*

La motivazione in ambito doganale

Il principio generale dell'obbligo della motivazione degli atti è trasfusa nel settore doganale, grazie al comma 5-bis dell'art. 11 del D.Lgs. 374/1990

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

Motivazione per relationem

Se il provvedimento impositivo fa riferimento a un altro atto non conosciuto, né 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 (Cass., 5371/2017)

L'accertamento motivato con il rinvio a un altro atto, non allegato all'avviso e non noto al contribuente è nullo, non essendo, infatti, al riguardo sufficiente nemmeno la produzione dell'atto stesso in sede contenziosa (Cass., 9956/2015)

**Notifica dell'obbligazione
doganale, competenza
dell'ufficio, termini per la
revisione e
contabilizzazione**

Notifica dell'obbligazione doganale

Il momento fondamentale per la determinazione dell'obbligazione doganale, come è stato ampiamente visto, è il momento dell'accertamento doganale

Secondo l'art. 101, le autorità doganali competenti per il luogo in cui è sorta, o si ritiene che sia sorta, l'obbligazione doganale a norma dell' art. 87 determinano l'importo dei dazi dovuti all'importazione o all'esportazione non appena dispongono delle informazioni necessarie. Salvo i casi dei controlli a posteriori ai sensi dell'art. 48, le autorità doganali possono accettare l'importo dei dazi dovuti all'importazione o all'esportazione determinato dal dichiarante

In seguito a questa attività di accettazione delle somme indicate in dichiarazione, l'atto amministrativo con il quale è esercitato il potere di accertamento e di riscossione da parte dell'Autorità doganale è la notifica dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 102. Infatti, l'obbligazione doganale è notificata al debitore, nella forma prescritta del luogo in cui è sorta, o si ritiene sia sorta

L'attività di notifica dell'obbligazione doganale deve avvenire nei termini prescrizionali indicati dall'art. 103

Esclusione della notifica

La seconda parte del paragrafo 1 dell'art. 102 prevede i casi di esclusione della notifica dell'obbligazione doganale. Quindi, in alcuni casi è escluso l'accertamento doganale:

- in attesa della determinazione definitiva dell'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione, sia stata istituita una misura provvisoria di politica commerciale sotto forma di dazio
- l'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione dovuti superi quello stabilito in base a una decisione presa a norma dell'art. 33 (Decisioni relative alle informazioni vincolanti)
- la decisione iniziale di non notificare l'obbligazione doganale o di notificarla con una cifra inferiore all'importo del dazio all'importazione o all'esportazione dovuto sia stata presa in base a disposizioni generali successivamente invalidate da una decisione giudiziaria
- le autorità doganali siano dispensate in base alla normativa doganale dall'obbligo di notificare l'obbligazione doganale

La competenza (artt. 87 e 101 CDU)

L'art. 87 del CDU disciplina il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale, da cui poi discende la competenza dell'ufficio doganale

Infatti, è espressa la regola generale, secondo cui: *“L'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui è presentata la dichiarazione in dogana o la dichiarazione di riesportazione di cui agli articoli 77, 78 e 81”*

Viene riportata anche l'eccezione a questa regola, secondo cui: *“In tutti gli altri casi, il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale è il luogo in cui si verifica il fatto che la fa sorgere. Se detto luogo non può essere determinato, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui le autorità doganali constatano che le merci si trovano in una situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione doganale”*

Un consolidato orientamento della Cassazione ha riconosciuto l'esclusiva legittimazione alla rettifica ed al procedimento di revisione dell'accertamento nei confronti dell'ufficio presso il quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia la dogana che ha originariamente gestito l'attività di accertamento e liquidazione dei dazi, emettendo la relativa bolletta d'importazione (Cass., sez. trib, 5 luglio 2011, n. 14786; Cass., sez. trib, 28 febbraio 2019, n. 5907)

La competenza (art. 11, comma 9, D.Lgs. n. 374/1990)

L'art. 11, comma 9, del D.Lgs. 374/1990 (introdotto dal comma 3-decies dell'art. 9, D.L. 2 marzo 2012, n. 16) nel testo integrato dalla legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44 prevede che: **“(omissis) ... 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”**

Dalla lettura della disposizione emerge che:

a. la competenza alla revisione delle dichiarazioni spetta esclusivamente all'ufficio che effettua le verifiche generali, o parziali, con accesso presso l'operatore, anche nell'ipotesi in cui la revisione riguarda le bollette doganali emesse da diverso ufficio

b. se, invece, la revisione non implica un'attività di verifica in loco presso l'operatore, rimane ferma la regola generale, secondo cui soltanto l'ufficio che ha proceduto all'accertamento iniziale è legittimato alla successiva revisione

A seguito della nuova disciplina introdotta dal CDU sulla competenza territoriale dell'accertamento in rettifica, si pongono concreti dubbi che la norma di deroga alla competenza territoriale, introdotta nel 2012 (sub a), possa considerarsi superata

Il termine per la revisione

La normativa del CDU fornisce le norme cardine in materia di prescrizione dell'obbligazione doganale

L'art. 103, paragrafo 1, prevede il termine prescrizionale ordinario:

“Nessuna obbligazione doganale può essere notificata al debitore dopo la scadenza di un termine di tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale”

Dal giorno in cui sorge il debito doganale (data della bolletta) decorrono i tre anni per la notificazione, agli obbligati, dell'accertamento doganale a posteriori:

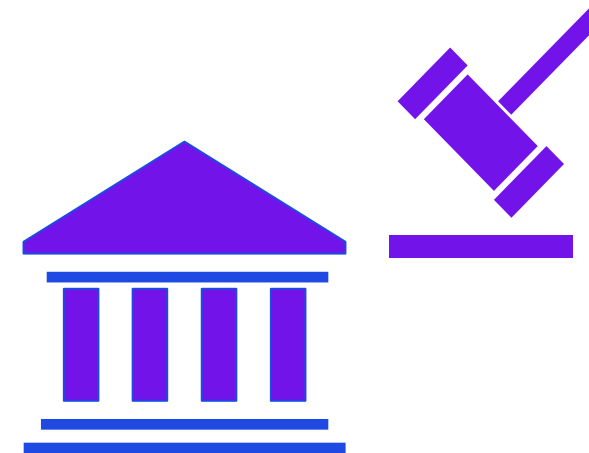
- decorso tale termine l'obbligazione deve considerarsi estinta (art. 104, par. 2, CDU)
- l'evento che deve intervenire entro il termine triennale è la notifica dell'atto di accertamento, unico atto idoneo a interrompere la prescrizione (Cass. 798/2016)

La prescrizione dipendente da reato

L'art. 103 al paragrafo 2 prevede un'estensione del termine prescrizionale ordinario di tre

Infatti, esso afferma che: "Quando l'obbligazione doganale sorge in seguito a un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni di cui al paragrafo 1 è esteso a minimo cinque anni e massimo dieci anni conformemente al diritto nazionale"

Infine, il paragrafo 3 del medesimo articolo prevede dei casi di sospensione dei suddetti termini, nei seguenti casi:



a. sia presentato un ricorso a norma dell' art. 44; tale sospensione si applica a decorrere dalla data in cui è presentato il ricorso e per la durata del relativo procedimento

b. le autorità doganali comunichino al debitore, ai sensi dell'art. 22, paragrafo 6, le motivazioni in base alle quali intendono notificare l'obbligazione doganale; tale sospensione si applica a decorrere dalla data di tale comunicazione fino allo scadere del periodo in cui il debitore ha la possibilità di esprimere il proprio punto di vista

La prescrizione dell'accertamento doganale (art. 103 CDU e art. 84 TULD)

L'11 maggio 2019 è stata pubblicata la Legge n. 37 del 3 maggio 2019, recante "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, entrata in vigore il 26 maggio 2019

L'art. 12 del citato provvedimento legislativo modifica l'art. 84 TULD in materia di prescrizione dei diritti doganali, al fine di uniformare i relativi termini alle disposizioni contenute nell'art. 103 CDU, con particolare riferimento alle obbligazioni doganali sorte a seguito di fatti penalmente rilevanti

Il nuovo comma 1 dell'art. 84 del T.U.L.D. chiarisce che, in linea generale, i termini per la notifica dell'obbligazione avente ad oggetto i diritti doganali sono disciplinati dalle vigenti disposizioni dell'Unione Europea di cui al citato art. 103 del codice doganale dell'Unione. (nessuna obbligazione doganale può essere notificata al debitore dopo la scadenza di un termine di **tre** anni decorrenti dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale)

Qualora l'obbligazione avente a oggetto i diritti doganali sorga a seguito di un comportamento penalmente perseguibile, il termine per la notifica dell'obbligazione doganale è di **sette** anni

Esecutività dell'accertamento

I termini di pagamento

L'art. 108 del CDU apre la sezione circa il pagamento dei dazi all'importazione e all'esportazione. Disciplina i termini generali di pagamento e la sospensione del termine di pagamento

Gli importi dei dazi all'importazione o all'esportazione, corrispondenti a un'obbligazione doganale notificata a norma dell'art. 102 , devono essere pagati dal debitore entro il termine prescritto dalle autorità doganali. Fatto salvo l'art. 45 , paragrafo 2, tale termine non può superare dieci giorni dalla notifica al debitore dell'obbligazione doganale. In caso di contabilizzazioni globali alle condizioni di cui all'art. 105, paragrafo 1, secondo comma, esso è fissato in modo da non consentire al debitore di ottenere un periodo di pagamento più lungo di quello di cui avrebbe beneficiato se avesse ottenuto una dilazione di pagamento a norma dell'art. 110. Su richiesta del debitore, le autorità doganali possono prorogare tale termine quando l'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione dovuti sia stato determinato nel corso del controllo a posteriori di cui all'art. 48. Fatto salvo l'art. 112, paragrafo 1, la proroga del termine non può eccedere il tempo necessario per consentire al debitore di adottare le misure opportune per adempiere al suo obbligo

Se il debitore fruisce di un'agevolazione di pagamento a norma degli articoli da 110 a 112 , il pagamento è effettuato entro il o i termini fissati nel quadro di tali agevolazioni

Il termine di pagamento dell'importo del dazio all'importazione o all'esportazione corrispondente a un'obbligazione doganale è sospeso in uno dei casi seguenti:

- a. quando è presentata una domanda di sgravio dei dazi a norma dell'art. 121**
- b. quando le merci sono destinate a essere confiscate, distrutte o abbandonate allo Stato**
- c. quando l'obbligazione doganale è sorta a norma dell'art. 79 e ci si trova in presenza di più debitori**

La celerità della procedura

Poiché i dazi doganali rappresentano delle risorse proprie dell'UE e gli Stati fungono da esattori per il sistema europeo, il termine di pagamento deve essere il più breve possibile. Per questo motivo, l'art. 108 concede il termine di dieci giorni dall'avvenuta notifica. La normativa italiana ha superato la distinzione tra attività di accertamento e riscossione, visto che il potere impositivo si attua attraverso atti dotati di efficacia esecutiva e l'affidamento all'agente della riscossione avviene in assenza di adempimenti procedurali di rilevanza esterna. L'avviso di rettifica doganale integra anche il primo atto della riscossione esattoriale, il cui iter è avviato soltanto dopo dieci giorni dalla notifica dell'accertamento. La fonte legislativa risiede nel D.L. n. 16/2012, convertito in L. 44/2012

3-bis. Gli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali e della connessa IVA all'importazione, diventano esecutivi decorsi dieci giorni dalla notifica e, oltre a contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di dieci giorni dalla ricezione dell'atto, devono anche espressamente recare l'avvertimento che, decorso il termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato. L'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di accertamento, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione

3-ter. L'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui al comma 3-bis, e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede all'espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. Ai fini dell'espropriazione forzata l'esibizione dell'estratto dell'atto di cui al comma 3-bis, come trasmesso all'agente della riscossione con le modalità determinate con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato, previsto al comma 3-bis, tiene luogo a tutti gli effetti dell'esibizione dell'atto stesso in tutti i casi in cui l'agente della riscossione ne attesti la provenienza. Decorso un anno dalla notifica degli atti di cui al comma 3-bis, l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602

I rimedi per il contribuente

Avverso l'esecutività degli atti emesse dall'Autorità doganale, possono essere proposti alcuni rimedi da parte del contribuente, sia per opporsi all'atto in sé che per bloccare l'esecutività dello stesso

Si precisa che in seguito all'entrata in vigore del D.L. 16/2012, il comma 7 dell'art. 11 D.Lgs. 374/1990 è stato abrogato e non è più possibile esperire il rimedio della controversia doganale avverso l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica

**Tutela Giurisdizionale ai
sensi dell'art. 44 del CDU e
D.Lgs. 546/1992**

**Sospensione amministrativa
ai sensi dell'art. 45 del CDU**

**La dilazione di pagamento
e rateazione ai sensi
dell'art. 19 del DPR 603/1972**

Diritto di ricorso

L'art. 44 del CDU adotta un principio fondamentale, secondo cui: “1. Qualsiasi persona ha il diritto di proporre ricorso avverso una decisione in materia di applicazione della normativa doganale presa dalle autorità doganali che la riguardi direttamente e individualmente”

Tra l'altro, la norma unionale differenzia i procedimenti amministrativi da quelli giurisdizionali

Il ricorso può essere esperito in almeno due fasi:

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

Inoltre, l'art. 44 specifica che (i) il ricorso è presentato nello Stato membro in cui la decisione è stata presa o è stata chiesta e che (ii) gli Stati membri provvedono affinché la procedura di ricorso consenta una rapida conferma o correzione delle decisioni prese dalle autorità doganali

Tutela Giurisdizionale

La L. n. 448 del 28 dicembre 2001 ha esteso la giurisdizione delle Corti di Giustizia Tributarie a tutte le controversie aventi ad oggetto imposte e tasse, comprese quelle sui diritti doganali. La disciplina processuale è contenuta nel D.Lgs. 546/1992, che regola il processo tributario

- L'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica rientra nel più ampio *genus* degli avvisi di accertamento di cui all'art. 19, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 546/1992 e deve essere impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria competente entro il termine di decadenza di 60 giorni dalla notifica dello stesso, mediante ricorso da notificare all'Ufficio delle Dogane che ha emanato l'atto
- La presentazione del ricorso da parte del soggetto interessato non sospende l'esecuzione dell'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica (art. 45 del CDU)
- Qualora l'avviso di accertamento non sia stato oggetto di sospensione amministrativa, il ricorrente potrà richiedere, con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato, la sospensione giudiziaria ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 purché dall'esecuzione dell'atto impugnato derivi un danno grave ed irreparabile. La Corte di Giustizia Tributaria competente potrà subordinare la concessione della sospensione alla prestazione di una garanzia
- Gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado



Sospensione amministrativa dell'esecuzione dell'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica

- L'art. 45, primo paragrafo, del CDU stabilisce che “la presentazione di un ricorso non sospende l'applicazione della decisione contestata”
- In ogni caso, il secondo paragrafo dell'art. 45 del CDU prevede la possibilità, nelle more della presentazione del ricorso giurisdizionale, di ricorrere in sede amministrativa per ottenere la sospensione dell'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica laddove:
 - il provvedimento sia incompatibile con la normativa doganale (*fumus boni iuris*); o
 - vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato (*periculum in mora*)
- La domanda deve essere rivolta all'Ufficio doganale che ha emanato l'atto impugnato
- La sospensione dell'esecuzione dell'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica è subordinata alla costituzione di una garanzia
- L'Ufficio doganale può concedere la sospensione dell'atto senza prestazione della garanzia qualora la stessa, sulla base di una valutazione documentata, possano provocare al debitore gravi difficoltà di carattere economico o sociale
- Poiché la sospensione amministrativa dell'esecutività del provvedimento può essere considerata a tutti gli effetti un'agevolazione, l'eventuale diniego da parte dell'Ufficio doganale all'istanza di sospensione può essere considerato un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19, lett. h) del D.Lgs. n. 546/1992



La dilazione di pagamento

In base all'art. 19 del D.P.R. 602/1973, si può presentare l'istanza di dilazione dei pagamenti o rateazione nel caso in cui un contribuente abbia ricevuto un atto esecutivo, valido per avviare tutte le procedure esecutive individuate dalla legge

Il comma 1 prevede le condizioni, in base alle quali è possibile ottenere la rateazione ordinaria

L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a 60.000 euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà

- 1 Istanza del contribuente
- 2 Situazione di obiettiva difficoltà
- 3 72 rate mensili
- 4 Documentazione della temporanea ed obiettiva difficoltà, se l'importo è superiore a 60.000

Il D.L. 28/10/2020, n. 137, (Decreto Ristori), ha introdotto l'art. 13-decies, razionalizzazione dell'istituto della rateizzazione, che ha modificato l'art. 19 D.P.R. 602/1972. Il comma 3 dispone, in deroga al comma 1 dell'art. 19, che fino al 31 dicembre 2021 la temporanea situazione di obiettiva difficoltà è documentata, ai fini della relativa concessione, nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a **100.000 euro**

Liti doganali pendenti in giudizio: definizione agevolata

L'art. 1 co. 186-203 della L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023) prevede la possibilità di effettuare la definizione agevolata per i contenziosi pendenti in ogni stato e grado di giudizio, che hanno ad oggetto, tra l'altro, anche i dazi doganali e le relative sanzioni. Questa possibilità era stata esclusa in passato per i dazi doganali, in quanto si tratta di importi riscossi dallo Stato, ma per conto e nell'interesse dell'Unione europea in ragione del fatto che concorrono al bilancio europeo

L'art. 1 comma 186, L. 197/2022 infatti precisa che: “Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle entrate ovvero l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”

Liti doganali pendenti in giudizio: definizione agevolata

I **Presupposti** per poter beneficiare alla definizione agevolata delle liti doganali sono i seguenti:

- 1 attribuzione della controversia alla giurisdizione tributaria
- 2 la qualità di parte dell'Agenzia delle Dogane
- 3 la pendenza della controversia all'1 gennaio 2023
- 4 domanda da parte di colui che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione
- 5 pagamento di un importo stabilito in base al valore della controversia, inteso come l'importo del tributo al netto di interessi e sanzioni

Termini e modalità di presentazione della domanda

Le domande di adesione devono essere presentate all'Agenzia, direttamente dal contribuente o da un suo incaricato, **entro il 30 giugno 2023**. Per ogni lite deve essere presentata una distinta domanda di definizione

Liti doganali pendenti in giudizio: definizione agevolata

A tal riguardo, l'**Agenzia delle Dogane con la Circolare n. 9 del 14 marzo 2023** ha confermato che:

- possono essere oggetto di definizione agevolata anche le liti tributarie riguardanti i **dazi doganali e IVA all'importazione**, laddove sia presente una sanzione collegata al tributo. Il ricorrente è necessario erogare interamente il dazio e/o l'IVA dovuta, oltre agli interessi, ma non si dovrà più versare alcuna sanzione
- per ciascuna controversia, deve essere presentata un'autonoma domanda e quando con il ricorso sono stati impugnati più atti, il contribuente deve presentare una domanda per ciascun atto impugnato
- la presentazione della domanda e il pagamento degli importi, non devono avvenire in una successione determinata, ma devono comunque essere perfezionati **entro il termine ultimo del 30 giugno 2023**
- il versamento degli importi dovuti, per le somme superiori ai 1.000 euro, può avvenire in forma rateizzata, fino a un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. Per la prima rata è prevista la scadenza del 30 giugno 2023, con le successive scadenze entro il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno. Per le rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali, calcolati dalla data di pagamento della prima rata
- la definizione si realizza con il pagamento della prima rata, mentre l'inadempimento rispetto al piano di pagamento rateale non fa perdere i benefici della definizione agevolata, ma comporta la riscossione coattiva degli importi residui dovuti

Esempi pratici

Come si può arrivare al contrabbando?

Come precedentemente osservato, il contrabbando deriva dall'indebita elusione del pagamento dei diritti di confine dovuti. In questo senso, diverse condotte possono integrare le predette fattispecie. In particolare, tali condotte possono essere una conseguenza di una illegittima applicazione di tutti e tre gli istituti che governano il diritto doganale:

- la classificazione delle merci
- il valore doganale
- l'origine delle stesse

Di seguito si riportano alcuni esempi di come un'errata **attribuzione della classificazione, del valore ovvero dell'origine delle merci** possano portare ad eludere, in tutto o in parte, il pagamento dei diritti dovuti in relazione alla singola operazione doganale e, qualora ne ricorrano i presupposti, possano condurre anche alla contestazione dei reati di contrabbando



Classificazione

La classificazione delle merci è alla base dell'**individuazione del trattamento tariffario** da applicare alle merci importate, che spesso può essere estremamente differente anche per merci tra loro particolarmente affini

Infatti, ad ogni codice doganale corrisponde l'applicazione di una determinata aliquota daziaria nonché, in alcuni casi, l'applicazione di misure che agevolano (es. sospensioni o esenzioni) ovvero rendono più onerosa (es. dazi addizionali) l'importazione

Ne consegue che una non corretta classificazione della merce può comportare l'indebita elusione dei diritti realmente dovuti dall'operatore economico e, pertanto, qualora ne ricorrano i presupposti, anche il configurarsi di reati di contrabbando

- Una Società importava dall'India granuli di polietilene tereftalato aventi codice 3907 6080 40, avvalendosi della sospensione daziaria allora accordata ai prodotti aventi tale codice doganale dal Regolamento UE n. 1387/2013
- A seguito di un controllo, l'Agenzia delle Dogane rilevava che il prodotto avrebbe dovuto essere classificato sotto il codice 3907 6080 90, in quanto le sue proprietà chimiche non corrispondevano a quelle necessarie per classificarlo con il codice dichiarato dalla Società. Da ciò derivava l'impossibilità, per la Società, di beneficiare della sospensione tariffaria e il conseguente mancato pagamento dei dazi dovuti
- Nei confronti della Società (i.e.: del legale rappresentante) veniva quindi contestata la condotta di contrabbando aggravato artt. 292 e 295, comma 2, lett. c)

Valore

Come noto, il valore delle merci dichiarato al momento dell'importazione concorre alla **formazione della base imponibile** sulla quale viene calcolato il dazio doganale e gli eventuali altri oneri

Di conseguenza, spesso l'errata indicazione del valore delle merci da dichiarare in dogana può determinare il pagamento di un'imposta inferiore rispetto a quella realmente dovuta

Pertanto, una simile condotta potrebbe integrare, qualora ne sussistano i presupposti soggettivi e oggettivi, una delle fattispecie di contrabbando appena descritte

Una Società, operante nel settore dell'abbigliamento, importava in Italia prodotti oggetto di contratto di licenza

L'Agenzia delle Dogane, notificava un avviso di revisione dell'accertamento, nel quale contestava alla Società il mancato computo dei diritti di licenza (c.d. *royalties*) all'interno del valore delle merci dichiarato al momento dell'importazione e chiedeva la corresponsione dei diritti evasi

Conseguentemente, la competente Procura della Repubblica contestava i reati di contrabbando aggravato di cui agli artt. 292 e 295, comma 2, lett. c)

Origine

In alcuni casi, l'origine delle merci può essere alla base di un trattamento daziario agevolato ovvero di un'imposizione più gravosa, dovuta a provvedimenti di politica commerciale adottati dall'Unione Europea

L'importazione di prodotti aventi **origine preferenziale**, ad esempio, consente all'operatore di importare tali beni a dazio zero o con un'aliquota ridotta

In altri casi, invece, l'importazione di prodotti originari di un Paese verso cui sono state adottate **misure c.d. antidumping** può essere soggetta al pagamento di dazi più elevati

Ne deriva che l'attestazione non corretta dell'origine delle merci importate può determinare il pagamento di dazi in misura inferiore al dovuto, con l'eventualità che tale circostanza possa essere alla base della contestazione di reati di contrabbando

- Una Società importava in Italia lampade fluorescenti di origine filippina, beneficiando dell'aliquota ridotta accordata ai prodotti originari dei Paesi appartenenti al sistema SPG
- A seguito di un'indagine dell'OLAF (*i.e. Office européen de Lutte Anti-Fraude, o Ufficio europeo per la lotta antifrode*), veniva accertata l'origine cinese dei beni, con la conseguente applicazione di dazi *antidumping*
- Conseguentemente, veniva eseguita segnalazione alla Procura per il reato di contrabbando aggravato artt. 292 e 295, comma 2, lett. c)

Esempi pratici di presidi di prevenzione da adottare

Proceduralizzazione degli aspetti doganali

Tra i possibili presidi da adottare al fine di ridurre il rischi connessi alla commissione dei reati di contrabbando vi può essere l'elaborazione di specifiche procedure tese a regolare gli aspetti doganali di maggior rilievo. Tra questi, come visto, vi possono essere:

Classificazione

Elaborazione di una procedura interna finalizzata a verificare la corretta classificazione doganale delle merci e che consenta di prevenire eventuali contestazioni connesse all'attribuzione di un errato codice di classificazione

Valore

Definizione di un protocollo interno volto a verificare la corretta stima del valore doganale delle merci, da effettuarsi secondo le norme previste dal CDU e dai Regolamenti delegati ed in linea con gli standard fissati in ambito WTO

Origine

Predisposizione di una procedura interna che consenta di verificare la corretta determinazione dell'origine delle merci alla luce della normativa unionale di riferimento e delle regole contenute nei pertinenti accordi internazionali

La rappresentanza in dogana

Ulteriore aspetto rilevante può essere rappresentato dall'inquadramento del **rapporto tra l'ente e il proprio rappresentante in dogana**

Il rappresentante in dogana, infatti, è il soggetto che assiste l'operatore economico nello svolgimento delle operazioni doganali, adempiendo, per conto di quest'ultimo, le necessarie formalità doganali

Il rappresentante in dogana, quindi, è colui che materialmente cura tutti i processi di import e di export e che è a conoscenza degli aspetti tecnici che caratterizzano ogni singola operazione

Come vedremo nella prossima *slide*, la **rappresentanza in dogana può essere di due tipi: i) diretta; o ii) indiretta**

Rappresentanza diretta e rappresentanza indiretta

- Come stabilito dall'art. 18 del CDU, la rappresentanza diretta comporta che il rappresentante doganale agisca *“in nome e per conto di un'altra persona”* (cfr. art. 18, par. 1, CDU)
- Il rappresentante diretto, quindi, agisce secondo lo schema del mandato con rappresentanza di cui agli artt. 1704 ss. cod. civ. e, di conseguenza, gli effetti degli atti giuridici da lui compiuti (mandatario) si producono direttamente nella sfera giuridica del rappresentato (mandante)
- Di conseguenza, in tale circostanza, il compimento delle formalità doganali ad opera del rappresentante comporta il sorgere di obbligazioni unicamente in capo al rappresentato e non anche al rappresentante stesso
- Diversamente dalla rappresentanza diretta, la rappresentanza indiretta segue lo schema del mandato senza rappresentanza
- Il rappresentante indiretto, infatti, agisce in nome proprio ma per conto del rappresentato
- In particolare, nelle operazioni di importazione il rappresentante indiretto assume la veste di dichiarante, ossia di soggetto passivo dell'obbligazione doganale, divenendo debitore dell'obbligazione doganale in solido con il rappresentato (cfr. art. 77 del CDU)
- Ulteriore ipotesi di corresponsabilità è prevista dall'art. 79 del CDU, in caso all'inosservanza di specifiche disposizioni doganali, nella misura in cui viene stabilito che è debitore dell'obbligazione doganale anche chi *“ha agito per conto della persona tenuta a rispettare l'obbligo”*
- In questo modo, l'operatore economico e il rappresentante in dogana sono parimenti responsabili nell'adempimento dell'obbligazione doganale

Rappresentanza indiretta e contrattualizzazione del rapporto

Tra i due tipi di rappresentanza esaminati, appare evidente che **la rappresentanza indiretta è quella più idonea a tutelare maggiormente l'operatore economico**, garantendo una maggiore responsabilizzazione del rappresentante doganale

Per questo motivo, nell'ottica della prevenzione dei rischi connessi al mancato rispetto della normativa doganale, l'adozione di una rappresentanza indiretta appare preferibile

In aggiunta, si segnala che per l'ente può essere **opportuno contrattualizzare il rapporto con il rappresentante**, prevedendo disposizioni contrattuali dettagliate che regolino ogni aspetto del rapporto esistente con quest'ultimo



Governance doganale

Come appena osservato, per consentire il raggiungimento di un **adeguato livello di *compliance*** con la normativa doganale, sarà opportuno **implementare apposite procedure interne** volte a disciplinare il corretto svolgimento delle operazioni doganali nonché **contrattualizzare** i rapporti in essere con i propri partner

In questo modo, **come già avviene nell'ambito dell'AEO**, potrà essere assicurato un completo controllo di tutti processi che riguardano il rapporto doganale mediante **una *governance* moderna e competitiva**



Il modello AEO

Il modello AEO

In ambito doganale, un valido esempio di certificazione volta a attestare il rispetto di determinati standard di *compliance* è rappresentato dall'AEO (*Authorized Economic Operator*, o *Operatore Economico Autorizzato*)

L'AEO è un'autorizzazione che può essere rilasciata, dopo un preventivo *audit* dell'Autorità doganale, a tutti gli operatori economici unionali in possesso di requisiti ben definiti che li rendano idonei ad essere qualificati come **operatori "affidabili"**

La figura dell'AEO, infatti, nasce negli Stati Uniti all'indomani degli attentati dell'11 settembre 2001, con lo scopo di **incrementare i livelli di sicurezza nello scambio delle merci**. In tal senso, il legislatore, statunitense prima ed europeo poi, ha inteso privilegiare tutti quegli operatori che, sottoponendosi alla procedura autorizzativa, garantiscono un maggior grado di affidabilità

Come vedremo nelle slides seguenti, infatti, all'ottenimento dello status di *Operatore Economico Autorizzato*, consegue il **riconoscimento di numerosi vantaggi** nello svolgimento del rapporto doganale

AEO: tipologie di autorizzazione

L'art. 38 del CDU prevede tre tipi di autorizzazione:



Le autorizzazioni AEOC e AEOS possono essere cumulate. Di conseguenza, qualora un operatore economico possieda al contempo sia requisiti per ottenere lo status AEOC che quelli necessari per il riconoscimento dello status AEOS, l'Autorità doganale potrà rilasciare un'autorizzazione AEOF, che consentirà all'operatore di **cogliere tutti i vantaggi connessi al rilascio delle altre due autorizzazioni**

AEO: requisiti per l'ottenimento

L'art. 39 del CDU prevede i seguenti **criteri per la concessione dello status di AEO**:

- **assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale**, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente
- dimostrazione di un **alto livello di controllo sulle operazioni** e sul flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali
- **solvibilità finanziaria**, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata
- con riguardo all'autorizzazione **AEOC**: il **rispetto di standard pratici di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività svolta**
- con riguardo all'autorizzazione **AEOS**: **l'esistenza di adeguati standard di sicurezza**, che si considerano rispettati se il richiedente dimostra di disporre di misure idonee a garantire la sicurezza della catena internazionale di approvvigionamento anche per quanto riguarda l'integrità fisica e i controlli degli accessi, i processi logistici e le manipolazioni di specifici tipi di merci, il personale e l'individuazione dei partner commerciali

AEO: vantaggi diretti e indiretti

Di seguito sono riepilogati alcuni dei **principali vantaggi** connessi al possesso dello status di AEO:

- accesso esclusivo e/o agevolato alle **semplificazioni doganali** (es. sdoganamento centralizzato, autovalutazione, iscrizione nelle scritture del dichiarante)
- **riduzione dei costi sostenuti**: riduzione delle garanzie, dei costi di sosta delle merci, dei costi correlati ad eventuali aperture non conformi dei container
- **minori controlli fisici e documentali**, priorità nello sdoganamento dei beni
- **riconoscimento come partner commerciale affidabile**, anche da parte di partner ed autorità internazionali
- **possibilità di essere preavvertiti in caso di selezione per il controllo fisico** e possibilità di scelta del luogo di svolgimento dei controlli
- altre esternalità positive: **proceduralizzazione dei processi e garanzia di *business continuity* su tutti i processi aziendali**
- possibilità, **in futuro** (verosimilmente dal 2022), di acquisire lo **status di CTP** (*Certified Taxable Person*). Gli operatori già certificati AEO verranno riconosciuti nella UE anche come contribuenti affidabili ai fini fiscali ed avranno diritto a specifiche ed esclusive agevolazioni nelle transazioni intra-UE

Riforma dell'Unione Doganale della UE: Trust & Check Trader

Il nuovo UCC introdurrà il Trust and Check Trader

“Le autorità doganali concedono lo status di Trust and Check trader a una persona che soddisfa tutti i seguenti criteri:

- a) assenza di infrazioni gravi (...)
- b) elevato livello di controllo delle proprie operazioni e del flusso di merci, (...)
- c) solvibilità finanziaria (...)
- d) standard pratici di competenza o qualifiche professionali direttamente correlate al tipo e alla dimensione dell'attività svolta
- e) standard di sicurezza, protezione e conformità adeguati, adeguati al tipo e alle dimensioni dell'attività svolta (...)
- f) disporre di un sistema elettronico che fornisca o metta a disposizione delle autorità doganali tutti i dati in tempo reale sulla circolazione delle loro merci e sulla loro conformità a tutti i requisiti applicabili a tali merci (...)
- g) l'assenza di cambiamenti significativi nella struttura societaria, nella proprietà, nella situazione di solvibilità, nel tipo di attività commerciali interessate, nei modelli commerciali, nelle operazioni doganali o qualsiasi altro cambiamento significativo nella sua situazione e attività



Corso di alta specializzazione Operatore economico autorizzato - AEO

Dal 4 ottobre 2023 al 12 luglio 2024

Coordinamento didattico Avv. Massimo Fabio

PROGRAMMA

MODULO I Normativa doganale generale e relativo impatto sui soggetti che intervengono nelle operazioni doganali

MODULO II Accordi e trattati internazionali

MODULO III Accertamento doganale: contraddittorio e contenzioso

MODULO IV IVA negli scambi internazionali

MODULO V Gestione e analisi dei rischi in materia doganale.
Sistemi informatici doganali

SIMULAZIONE D'ESAME

ESAME FINALE

Il corso online comprende 40 incontri live per un totale di **200 ore formative**.



Erogato da



Con il supporto organizzativo

IPSOA Scuola di formazione



PER MAGGIORI
INFORMAZIONI
SCANSIONA
IL QR CODE
E ACCEDI ALLA
SCHEDA DEL CORSO



© 2023 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.