

Lotta all'evasione: sottofatturazione, controlli sul valore in dogana ed accessi bancari

di Antonio de Cicco

La rilevanza assunta dal fenomeno fraudolento ed il nocimento che esso arreca agli interessi collettivi, interessano i tributi accertati e riscossi dall'autorità doganale sulle merci e arrecano danni sia a livello nazionale che a livello comunitario.

La lotta all'evasione ed all'elusione fiscale, per essere efficace, deve essere perseguita razionalmente, applicando metodiche differenziate per ciascun settore economico, innescando in taluni casi, come in quello dell'evasione dell'Iva nei consumi interni di beni e servizi, meccanismi virtuosi ed autopremianti, che coinvolgano in prima persona l'utente finale (1), cioè l'acquirente del bene o il fruitore

Note:

(1) Si veda al riguardo: A. de Cicco in «L'integrazione fiscale europea e le distorsioni di mercato legate all'andamento dei prezzi: azioni presenti e strategie future. Esame di casi pratici, - § 2.3 Misure non invasive di recupero del gettito e di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale» - in *Tributimpresa*, n. 2/04 - consultabile dal sito www.tributimpresa.it. Nell'articolo l'autore propone, in tempi non sospetti, un metodo di contrasto all'evasione Iva che si ispira alla teoria economica degli «incentivi compatibili». In tale articolo l'autore parte dall'assunto che in Europa tutti i beni al consumo sono già comprensivi di Iva (in base al principio della traslazione, ex art. 18 dpr 633/1972), perciò il mancato rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino determina una sperequazione in termini di ricchezza, andando l'Iva evasa (e le relative imposte sui redditi) non a vantaggio dello Stato né dell'acquirente, ma solo del venditore. Pertanto, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione Iva nel consumo interno di beni e servizi (bar, ristoranti, abbigliamento, casalinghi, onorari ai professionisti ed altro), che costituisce il settore tangibilmente più interessato dal fenomeno evasivo, l'autore evidenzia la possibilità di «incentivare» il singolo cittadino (utente finale, su cui grava effettivamente l'Iva), in modo da correlare l'emissione dello scontrino e/o della ricevuta fiscale, ad un suo personale beneficio, prospettando per l'avventore un'utilità maggiore

rispetto al diffuso e comune modo di percepire il fenomeno stesso (cioè di rimanere indifferenti di fronte al rilascio o meno della ricevuta fiscale), ottenendo così un vincolo di partecipazione e di «compatibilità economica» all'incentivo affinché lo stimolo a combattere l'evasione sia superiore. Peraltro, il metodo proposto dall'Autore, attuabile attraverso quello che convenzionalmente ed in maniera enfatica è stato definito «del bancomat di Stato», consentirebbe innanzitutto un sicuro riscontro ai fini fiscali, attraverso la registrazione informatizzata dell'operazione e ciò renderebbe superfluo il rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale, che peraltro non trova riscontro in procedure analoghe a livello comunitario. La teoria proposta, ha trovato felice seguito nel mondo economico, cui anche importanti società multinazionali emittenti carte di credito si sono ispirate subito dopo, prevedendo l'accredito al titolare di una percentuale sull'importo speso. A livello legislativo non si è registrato adeguato riscontro, se non in maniera parziale e tralata nei provvedimenti normativi più recenti. Tale metodo, peraltro, proprio perché si basa sul principio dell'Iva già inglobata nel prezzo finale, si pone al riparo da eventuali critiche concernenti eventuali ricadute inflazionistiche; ed infatti ove l'Iva non fosse già inclusa, il venditore o il prestatore del servizio, obbligati a registrare l'operazione, potrebbero essere portati ad aumentarne il prezzo. Quella sui beni al consumo è una forma di evasione che, se pur minima, per singola operazione acquista forte rilevanza per il numero di operazioni effettuate giornalmente. Il fenomeno dell'evasione Iva, sempre difficile da quantificare a livello statistico, è da sempre stato un fenomeno poco avvertito nella coscienza sociale tanto che spesso si presta il proprio avallo al mancato rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale senza un effettivo beneficio personale se non in termini di un'iniqua redistribuzione della ricchezza tra l'erogatore del bene o servizio e l'avventore. Nello stesso tempo si mette lo Stato in condizioni di non introitare le dovute entrate per far fronte alla spesa pubblica e svolgere la pro-

(segue)

del servizio. In tal modo si può perseguire un maggior risultato in termini di entrata, con un minor impiego di risorse e soprattutto con una diminuzione consequenziale del contenzioso, consentendo così di recuperare e riallocare uomini, risorse e mezzi in attività di contrasto all'evasione che richiedono una più attenta e mirata attività di intelligence come nel settore del «commercio internazionale» (2). Proprio in tale ambito, la lotta alle frodi (3) costituisce uno degli aspetti per i quali l'attenzione non solo degli Stati membri, ma delle stesse Istituzioni comunitarie è alta, in quanto il minor introito dei dazi e dell'Iva sulle merci in importazione, dovuto a fenomeni fraudolenti, ha diretta incidenza sui rispettivi bilanci, rendendo inattendibili le previsioni di entrata dei bilanci medesimi.

Per comprendere la rilevanza del fenomeno fraudolento ed il nocuo che esso arreca agli interessi collettivi, si pensi che i tributi accertati e riscossi dall'autorità doganale sulle merci possono distinguersi in due categorie: le «risorse proprie tradizionali» (con le quali la Comunità si finanzia), e la «fiscaltà interna», cioè le imposizioni costituenti «entrate tributarie» dei singoli Stati membri (quale ad es. l'Iva). In particolare, le «risorse proprie tradizionali» sono costituite prevalentemente da dazi e da prelievi agricoli che **confluiscono direttamente nel bilancio comunitario** e che vengono utilizzate dalle Istituzioni in parte per il proprio funzionamento, ed in parte vengono ridistribuite ai vari Stati membri, sotto forma di fondi strutturali, finanziamenti all'esportazione, ed altro, in base ai singoli programmi comunitari. Il bilancio comunitario è finanziato: dalle «risorse proprie tradizionali» (prelievi agricoli e dazi doganali); da una quota dell'«Iva» (circa l'1%, che dovrà essere ridotto, come stabilito al vertice di Berlino. Tale **percentuale** seppur modesta, **da sola, costituisce poco meno del 50% delle entrate del bilancio comunitario**) e dalla «quarta risorsa» (contributi calcolati annualmente sul prodotto nazionale lordo Pnl, fissato per il periodo 2000-2006 all'1,27%).

Tali «entrate» **concorrono** a loro volta a costituire la «spesa» del bilancio comunitario finalizzata all'agricoltura (per circa un 47%), alle azioni strutturali (per il 35%), alle azioni esterne gestite direttamente dalla Commissione (per circa il 13% - quali: ricerca, sviluppo ed altro), ed alle spese di amministrazione e di gestione del personale (per circa il 5%).

Per il solo settore delle «risorse proprie tradizionali» le frodi comunitarie sottraggono all'«accertamento» entrate che hanno raggiunto il livello massimo dieci anni fa con valori, pari a circa un miliardo di euro.

Per poter meglio intendere l'«accertamento in dogana» occorre però preliminarmente effettuare una distinzione, al fine di fugare frequenti confusioni terminologiche che ne pregiudicano l'esatta qualificazione giuridica.

L'accertamento tributario doganale

L'«accertamento del tributo» è, infatti, un procedimento amministrativo volto a determinare l'esatto importo del debito tributario dovuto, riferito ad una o più operazioni doganali. Pertanto, **occorre distinguere** tra «accertamento dei diritti doganali», gravanti su una determinata merce oggetto di una operazione doganale, e quello che convenzionalmente, ed impropriamente viene definita come «attività di accertamento», **da riferirsi** invece agli ampi «poteri di indagine e di controllo» conferiti all'Amministrazione finanziaria».

Note:

(segue nota 1)

pria funzione riequilibratrice di volano dell'economia soprattutto in periodi di bassa congiuntura.

Tale metodica sarebbe vista di buon occhio sia dalle Regioni, nell'ottica del federalismo fiscale, che dall'Unione Europea, in quanto come forse non tutti sanno che anche una piccola percentuale dell'IVA riscossa da parte degli Stati membri, va a confluire nel bilancio comunitario.

(2) Le operazioni riguardanti il Commercio Internazionale di beni sono disciplinate dalla Legislazione doganale, la quale, fatte salve norme specifiche, si applica, uniformemente in tutti gli Stati membri, nelle transazioni commerciali tra l'Ue ed i paesi terzi. La legislazione doganale è disciplinata prevalentemente da norme di diritto comunitario e si impernia fondamentalmente sul Codice doganale comunitario (Reg. Ce 2913/92 e succ. modifiche - Cdc -), e sulle Disposizioni di attuazione al Codice (Reg. Ce 2454/93 e succ. modifiche, - Dac -). La normativa e la prassi amministrativa nazionale integra e disciplina gli aspetti non ancora completamente armonizzati, come per il sistema sanzionatorio, nonché i poteri attribuiti all'Autorità Doganale. Per un approfondimento si veda il manuale A. de Cicco, «Legislazione e tecnica doganale ...», Giappichelli, 2003, da p. 193 e ss., www.antoniodedicco.it

(3) Tecnicamente occorre distinguere il concetto di «frode» da quello di «irregolarità» che ha un significato più ampio e che comprende anche la frode. Per un approfondimento si veda il manuale A. de Cicco, «Legislazione e tecnica doganale ...», cit, 2003, da p. 145 e ss., su www.antoniodedicco.it

Entrambi attengono ad attività istituzionali. Il primo è volto ad appurare la ragione del credito (l'«*an*» ed il «*quantum debetur*») e ad individuare la persona del debitore; tale fase è prodromica alla liquidazione ed alla riscossione dei diritti gravanti sulle merci stesse; il secondo è un'«attività strumentale» necessariamente connessa all'«accertamento» ed alla fase di «constatazione della violazione» del tributo (4).

Ai fini dell'accertamento in dogana, cioè dell'esatta imposizione tributaria, occorre prestare particolare attenzione a quattro elementi ben precisi della merce (art. 8, II° co, dlgs 374/90): «quantità», «qualità», «origine» e «valore».

L'**accertamento tributario doganale** è **caratterizzato da fasi infraprocedimentali ed infraprocedurali** che iniziano con la presentazione della dichiarazione doganale, cui segue l'accettazione e la registrazione e l'eventuale controllo della merce e si conclude con la consegna della «bolletta doganale» all'interessato ed il rilascio della merce alla sua disponibilità. Essa costituisce il documento probatorio dell'avvenuto espletamento delle relative formalità doganali e dell'assolvimento delle pretese tributarie correlate al regime doganale per il quale la merce è stata dichiarata (5).

Nei casi in cui viene riscontrata una diversità di valore, origine o classificazione della merce rispetto al dichiarato, l'**Autorità doganale o l'operatore economico**, di norma, entro tre anni dalla data in cui è divenuto definitivo l'accertamento, possono rispettivamente procedere o richiedere la **revisione** dello stesso, ai sensi dell'art. 11 del dlgs 374/90 e 78 Cdc.

Competenti all'accertamento dei tributi sono gli Uffici tributari dell'Amministrazione civile delle Finanze; basti, a tal proposito riferirsi al dettato normativo riguardante tutti i singoli tributi.

La Guardia di Finanza, con la propria struttura di mezzi e di personale specializzato «collabora» fattivamente ai fini dell'accertamento.

Tale dato è rilevante ai fini operativi e del contenzioso; infatti il «verbale di constatazione» delle presunte violazioni finanziarie, emesso dalla G. di F., viene trasmesso, ai fini dell'accertamento, agli Uffici tributari competenti per materia (dogane, Iva, II.DD., secondo le norme generali di riparto delle competenze, si pensi all'art. 51 e ss. del dpr 633/72 per l'Iva; all'art. 31 e ss. del dpr 600/73 per le II.DD.), i quali decidono sulla fondatezza o meno del verbale stesso.

Pertanto, rilevanza particolare ai fini dell'accertamento as-

sume anche la precisa esposizione dei fatti assunti nel «**verbale di constatazione**» che è la rappresentazione fedele dei fatti, cui l'Ufficio accertatore farà seguire il «**verbale di contestazione**».

Frodi sul valore della merce in dogana: la sottofatturazione

Nell'ampia tipologia delle frodi comunitarie riveste particolare importanza il sempre più dilagante **fenomeno della sottofatturazione** all'importazione, che riguarda la dichiarazione del «valore in dogana» della merce. Attraverso false dichiarazioni sul valore effettivo delle merci, oggetto di una transazione commerciale internazionale, si possono perpetrare numerose frodi ai danni degli interessi economici e finanziari comunitari e nazionali.

La determinazione del «**valore della merce in dogana**» (6), prevista dalla legislazione comunitaria (Cdc), mutua le proprie regole da negoziati internazionali tenutisi in sede Gatt.

Il «**valore in dogana**» costituisce, come già accennato, uno dei quattro elementi per la determinazione della base imponibile ai fini dell'accertamento tributario sul quale verrà applicato il tributo (risorse proprie + fiscalità interna). Esso rappresenta uno degli **aspetti più enigmatici** della **materia doganale** dovuto soprattutto a problemi applicativi ed interpretativi derivanti dalla necessità di adattare la fattispecie astratta prevista dal legislatore comunitario (artt. da 28 a 36 Cdc) al caso concreto, che presenta in tale settore un'ampia e differenziata casistica.

Gli accordi internazionali recepiti a livello di legislazione doganale comunitaria dal Cdc stabiliscono che, salvo casi di «**fondato sospetto**» (art. 181-bis Dac), deve essere preso in considerazione «**il valore della transazione**» anche se di molto inferiore a quello di mercato.

Note:

(4) Così si veda «Accertamento dei diritti doganali» in voce Importazione, di A. de Cicco in *Enc. giur.*, Treccani, Roma 2002, 6, su www.antoniodedicco.it

(5) Per un approfondimento: «Accertamento tributario doganale» e «Poteri dell'autorità doganale», si veda il manuale A. de Cicco, «Legislazione e tecnica doganale ...», op. cit., 2003, rispettivamente da p. 517 e ss. e p. 698 e ss, su www.antoniodedicco.it.

(6) Così si veda «Valore delle merci in dogana», in voce Importazione, di A. de Cicco, in *Enc. giur.*, Treccani, Roma 2002, 5.

Qualora vi fossero invece vincoli finanziari, di varia natura, tra venditore e compratore si inverte l'onere della prova; sarà l'operatore che dovrà dimostrare che tale vincolo non abbia influito sul prezzo.

Pertanto, il **criterio base** seguito per la determinazione del «**valore della merce**» è quello del «**valore di transazione**», cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare che risulta dalla documentazione prodotta all'Autorità doganale, salvo successivi controlli atti ad accertare la conformità all'effettivo valore dichiarato.

Oltre al metodo di valutazione dell'effettiva transazione, cioè quello della valutazione in base al prezzo effettivamente pagato o da pagare alle condizioni previste dall'art. 29 (cioè in assenza di legami tra acquirente e venditore, né di altre forme di limitazione o condizione che possano influire sul valore della merce), sono previsti altri cinque criteri alternativi o sostitutivi di valutazione, ciascuno residuale rispetto al precedente (7).

In tale scenario, la **sottofatturazione** può essere **utilizzata** al fine di **non superare i limiti quantitativi massimi** previsti per determinate **merci soggette** a «**contingenti ad valorem**»; il che significa che tale merce, soggetta a «**dazi ad valorem**» (8) può essere importata entro un determinato limite quantitativo ovvero può beneficiare di agevolazioni entro il contingente previsto; pertanto, una sottofatturazione per merce contingentata permette di raggiungere tale misura (9).

La sottofatturazione all'importazione, ad esempio, oltre a comportare un minor introito dei dazi e delle altre imposte gravanti sul bene, determina anche un minor gettito dell'Iva; in quanto il dazio concorre a formare la base imponibile ai fini Iva (10).

Analogamente alla «sottofatturazione», anche il fenomeno della «**sovrafatturazione**» acquista la sua rilevanza pratica al fine del raggirare delle regole sulla determinazione del valore di transazione delle merci in Dogana. Infatti, la «sovrafatturazione» all'importazione, **apparentemente sembra** che **soddisfi la pretesa erariale** con un maggiore introito sia dei dazi che della fiscalità interna, mentre **nel caso di merce dichiarata all'esportazione**, essa permette **la costituzione o l'aumento del «plafond»** (consentendo così l'importazione di merci senza il pagamento dell'Iva afferente). In entrambi i casi, la **sovrafatturazione**, con modalità diverse, **determina il**

trasferimento di capitali all'estero, fuori dai canali bancari ufficiali, di chi soprattutto in periodi di inflazione molto elevata voglia mettere ingenti somme al riparo da tale fenomeno congiunturale, o di chi voglia costituire una disponibilità di fondi all'estero per finalità connesse ad attività illegali.

Note:

(7) I cinque criteri alternativi o sostitutivi di valutazione sono:
 – valore di transazione di merci identiche: la merce viene messa a confronto (art. 150 Dac) con il prezzo di un prodotto identico nel paese di origine dello stesso, ed esportato verso l'Ue, in un periodo piuttosto prossimo al momento in cui deve essere effettuata la valutazione. Tale metodo richiede di disporre di un listino prezzi del paese di origine e/o di altre fonti di informazione, cosa spesso molto difficile; altrimenti si passa al metodo successivo;
 – valore di transazione di merci similari: analogo al precedente, ma più elastico in quanto fa riferimento a merci non identiche ma dalle caratteristiche similari;
 – valore dedotto: si prende a riferimento il prezzo unitario di vendita nell'Ue di beni importati, in un periodo non lontano da quello della valutazione, aventi le stesse caratteristiche; a tale prezzo vengono sottratti gli oneri (spese trasporto, assicurazione, ecc.);
 – valore ricostruito: costo di produzione + spese di commercializzazione (art. 153, par. 2, Dac);
 – valore equo: costituisce l'ultimo rimedio e consiste nello stabilire il valore (art. 31 Cdc) in maniera adeguata. Metodo utilizzato per lo più per merci usate, il cui valore spesso è legato a vari fattori; ad esempio: collezionismo, antiquariato, esposizione, ecc. Si veda il manuale A. de Cicco, «Legislazione e tecnica doganale ...», op. cit., 2003, da p. 400 e ss.

(8) Il dazio ad valorem è calcolato in percentuale sul prezzo delle merci (la percentuale varia a seconda della merce, ed è indicata, di norma, nella Tdc)

(9) Così si veda: «Origine delle merci e valore in dogana», in voce Importazione, di A. de Cicco, in *Enc. giur.*, Treccani, Roma 2002, 4, 5. Idem si veda anche il manuale di A. de Cicco, «Legislazione e tecnica doganale ...», Giappichelli, 1999, da p. 276 e ss., e II ediz., 2003, da p. 400 e ss. Con le stesse espressioni si veda ancora: - M. Branca «Le accise, i diritti ed i dazi doganali» - Manuale ad uso interno per la formazione di base dei Funzionari doganali, 2004, Cap. 9.4.1- Frodi sul valore.

(10) Al fine di chiarire tale concetto si consideri il seguente esempio che riguarda: merce acquistata in un paese terzo, del valore di € 100.000 (importo questo già comprensivo degli oneri che concorrono a formare la base imponibile ai fini del dazio, come gli imballaggi, le spese di spedizione e le commissioni, ecc.), su tale importo grava secondo la tariffa doganale il «dazio», ipotetico, nella misura del 7% sul valore del bene, pari a 7.000 €, tale importo andrà a sommarsi al valore della merce (valore del bene, 100.000 + dazio, 7.000) per ottenere la base imponibile ai fini Iva (art. 69 dpr 633/72), che risulterà essere pari a € 107.000, sui quali verrà calcolata l'aliquota Iva nella misura prevista per detto bene, es. 20%, pari a 2.140 €. Concludendo possiamo dire che l'importatore, in questo caso, su un bene di 100.000 € di valore dovrà pagare 7.000 € per il dazio e 2.140 € per l'Iva.

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

- omissione delle spese che concorrono alla determinazione della base imponibile (spese di trasporto, commissioni, ecc.);
- doppia fatturazione, una da presentare all'Autorità doganale per regolarizzare le operazioni di import o export, l'altra invece rispecchia la reale transazione;
- parziale pagamento in contanti della merce ed emissione della fattura, da presentare all'Autorità doganale, pari all'importo residuale da regolarizzare eventualmente tramite banca, in modo tale da giustificare la movimentazione di capitali in caso di un eventuale riscontro incrociato (banca/impresa) da parte degli organi tributari. Costituiscono base imponibile e quindi devono essere aggiunti al valore di transazione, qualora non siano in esso inclusi (art. 32 Cdc):
- spese di trasporto (detto nolo) fino al confine comunitario per il dazio; per l'Iva invece, ai fini della base imponibile viene calcolato l'intero nolo, cioè fino a destino;
- contenitori ed imballaggi;
- valori dei prodotti e servizi utilizzati nella produzione e vendita (stampi, matrici, lavori di ingegneria, design);
- assicurazione;
- commissioni di vendita (spese di rappresentanza, commissioni sostenute dal venditore).

Diversamente, la commissione di acquisto (quella riferita al proprio rappresentante, cioè le somme versate da un importatore al suo agente per il servizio da questi fornito nel rappresentarlo al momento dell'acquisto delle merci) nonché le spese sostenute anche in territorio estero (albergo, interprete ed altro) non concorrono a formare il valore imponibile (11).

L'elenco completo degli elementi concorrenti alla costituzione della base imponibile è riportato nel Cdc all'art. 32. Il Dac specifica, chiarendo il significato da dare ad alcune espressioni riportate nell'art. 32 citato, che è irrilevante la «residenza» del beneficiario del pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza (artt. 157 e 162 Dac).

Restano esclusi invece dalla dichiarazione del valore in Dogana (art. 33 Cdc) purché distinti, cioè specificati separatamente ed indicati in termini monetari sul titolo o sulla fattura del prezzo pagato o da pagare, tutte quelle spese o servizi che si dovranno sostenere dopo l'importazione, o

dopo l'introduzione della merce nel territorio doganale comunitario (le spese di trasporto dal confine comunitario a destino, le spese relative al diritto di riproduzione, gli interessi per il pagamento differito, istruzioni o dati contenuti nei supporti informatici).

La sottofatturazione all'importazione, oltre a comportare un minor introito dei dazi e delle altre imposte gravanti sul bene, determina anche un minor gettito dell'Iva.

Accessi bancari e poteri di controllo attribuiti all'Autorità doganale in materia di valore in dogana, alla luce dell'art. 35, comma 35 del DL 223/06

Un'adeguata risposta alle pratiche fraudolente può essere data dotando gli organi dell'Amministrazione di poteri più incisivi.

In tale direzione si sono mosse le ultime misure legislative adottate per contrastare in particolar modo il fenomeno della sottofatturazione di merce all'importazione.

In particolare, l'art. 35, al punto 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, conv. con mod. in legge 4 agosto 2006, n. 248 (12) (13) ha operato un rinvio all'art. 51 del dpr

Note:

(11) Al riguardo si veda la sentenza della Cgce del 5 dicembre 2002, in GUCE C del 25 gennaio 2003.

(12) Art. 35, p. 35.: «L'Agenzia delle dogane, nelle attività di prevenzione e contrasto delle violazioni tributarie connesse alla dichiarazione fraudolenta del valore in dogana e degli altri elementi che determinano l'accertamento doganale ai sensi del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, ha facoltà di procedere, con le modalità previste dall'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, all'acquisizione dei dati e dei documenti relativi ai costi di trasporto, assicurazione, nolo e di ogni altro elemento di costo che forma il valore dichiarato per l'importazione, l'esportazione, l'introduzione in deposito doganale o IVA ed il transito. Per le finalità di cui al presente comma, la richiesta di informazioni e di documenti può essere rivolta dall'Agenzia delle Dogane, agli importatori, agli esportatori, alle società di servizi aeroportuali, alle compagnie di navigazione, alle società e alle persone fisiche esercenti le attività di movimentazione, deposito, trasporto e rappresentanza in dogana delle merci. La raccolta e l'elaborazione dei dati per le finalità di cui al presente comma è considerata di rilevante interesse pubblico ai sensi del-

(segue)

633/72 in ordine alla «facoltà» dell'Autorità doganale di richiedere informazioni e documenti connessi alla «dichiarazione del valore in dogana» e degli «altri elementi che determinano l'accertamento doganale». In realtà **non si tratta di un conferimento di nuovi poteri**, in quanto già previsti dalla normativa comunitaria di settore come risulta, in particolare dalla lettura del combinato disposto degli artt. 14 e 15 Cdc, 181 e 178 del Dac .

La vera portata innovativa della norma in parola, invece, è quella di attribuire, a tali «facoltà» riconosciute all'Autorità doganale, maggiore forza applicativa attraverso la previsione di sanzioni amministrative pecuniarie ed accessorie nei confronti dei soggetti inadempienti, analogamente a quanto previsto dal legislatore nei confronti della Guardia di Finanza (14).

Occorre peraltro osservare che, l'aver voluto il legislatore nazionale **individuare** espressamente, nel comma 35 citato, i **soggetti** cui la norma è rivolta, ne abbia, **involontariamente**, circoscritto il campo di applicazione agli stessi, **depotenziandone la portata generale**, rispetto al risultato che si sarebbe ottenuto invece operando un rinvio tout court al citato art. 51 del dpr 633/72.

L'emanazione della norma in esame (art. 5, comma 35, dl cit.) ha peraltro aperto un dibattito sul fronte anche dei cosiddetti «**accessi bancari**». Contrariamente all'interpretazione data da alcuni commentatori della norma in esame, è convinta opinione di chi scrive, di poter **escludere**, smorzando facili entusiasmi, che il rinvio operato all'art. 51 del dpr 633/1972, dalla stessa (art. 5, comma 35, DL cit.), sia **costitutivo di poteri, in capo al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Dogane**, analoghi a quelli riconosciuti al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate ed al Comandante Regionale della G. di F. in ordine alle richieste ed agli accessi bancari (di cui ai commi 6 bis e 7 dell'art. 51, cit.). Infatti, dalla lettura della norma in esame si evince chiaramente che il legislatore nazionale **si è richiamato** alle «**modalità**» di cui all'art. 51, cit.: «L'Agenzia delle dogane ha **facoltà** di procedere, con le «**modalità**» previste dall'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (15)». Tali «**mo-**

Note:

(segue nota 12)

l'articolo 53 del codice in materia di protezione dei dati per-

sonali, di cui al decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196. In caso di inottemperanza agli inviti a comparire ed alle richieste di informazioni di cui al presente comma, l'Agenzia delle dogane procede all'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria da un minimo di 5.000 euro ad un massimo di 10.000 euro, oltre alle misure di sospensione e revoca delle autorizzazioni e delle facoltà concesse agli operatori inadempienti.

(13) Si vedano gli articoli di: Massimo Sirri e Riccardo Zavorra, in *Corriere Tributario*, n. 6/07, p. 456 e ss e n. 41/06, p. 3250.

(14) Il comma 29 dell'articolo 32 bis del DL 248/06 ha previsto, infatti, che sono punite con la sanzione amministrativa pecuniaria da 258 euro a 2065 euro la mancata restituzione dei questionari inviati nell'esercizio dei poteri di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 68, o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere, nonché l'inottemperanza all'invito a comparire fatto sulla base dei medesimi poteri.»

(15) Art. 51: Attribuzioni e poteri degli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto

[1] Gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto controllano le dichiarazioni presentate e i versamenti eseguiti dai contribuenti, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono all'accertamento e alla riscossione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni e alla tenuta della contabilità e degli altri obblighi stabiliti dal presente decreto; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie e delle soprattasse e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente. Il controllo delle dichiarazioni presentate e l'individuazione dei soggetti che ne hanno ommesso la presentazione sono effettuati sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze che tengano anche conto della capacità operativa degli Uffici stessi .

[2] Per l'adempimento dei loro compiti gli Uffici possono:

1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'art. 52;

2) invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7) del presente comma, ovvero rilevati a norma dell'articolo 52, ultimo comma, o dell'articolo 63, primo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 52, ultimo comma, o dell'articolo 63, primo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all'aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o anche avrebbe dovuto essere applicata. Le richieste (segue)

dalità» prevedono, a norma del comma 7 dell'art. 51 cit., che **le richieste e gli accessi agli Istituti di credito sono autorizzati dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate o dal Comandante Regionale della G. di F.** Pertanto, *rebus sic stantibus*, se l'Autorità doganale vorrà accedere ad istituti di credito dovrà chiedere alla consorella delle Entrate l'autorizzazione.

Qualora invece il legislatore avesse voluto estendere (*ubi voluit, dixit*), come sarebbe del tutto naturale ed auspicabile fare, anche **all'Agenzia delle Dogane tale potere, avrebbe dovuto inserire espressamente tale riferimento all'interno dei commi 6 bis e 7 del più volte citato art. 51**, secondo criteri di tecnica legislativa consolidati. Come, peraltro, lo stesso legislatore ha già fatto, in passato, con l'estensione - tramite espressa previsione legislativa operata dall'art. 18 della legge 30

Nota:

(segue nota 15)

fatte e le risposte ricevute devono essere verbalizzate a norma del sesto comma dell'articolo 52;

3) inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti e professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti di loro clienti e fornitori;

4) invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse;

5) richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica e agli Ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del n. 7), alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie;

6) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali;

6-bis) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o straniere, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti;

7) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, 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. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente.

[3] Gli inviti e le richieste di cui al precedente comma devono essere fatti a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni ovvero, per il caso di cui al n. 7), non inferiore a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale per l'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, dal comandante regionale. Si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

[4] Le richieste di cui al secondo comma, numero 7), nonché le relative risposte, anche se negative, sono effettuate esclusivamente in via telematica. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione delle richieste, delle risposte, nonché dei dati e delle notizie riguardanti i rapporti e le operazioni indicati nel citato numero 7).

[5] Per l'inottemperanza agli inviti di cui al secondo comma, numeri 3) e 4), si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo e quarto dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

dicembre 1991, n. 413 -, al «Comandante Regionale della G. di F.», al tempo denominato «Comandante di Zona», dei poteri di cui al comma 7 dell'art. 51, riconosciuti allora al solo «Ispettore Compartimentale delle Tasse ed II.II.».

Tali precisazioni al di là degli aspetti squisitamente dottrinari, rivestono caratteri di rilevanza pratica circa la **legittimità giuridica** degli atti da porre in essere.

Attualmente autorizzazioni a **richieste di informazioni ed accessi** presso gli istituti di credito possono essere autorizzati dal Direttore Regionale dell'Agenzia delle Dogane non a norma dell'art. 51 del dpr 633/72, bensì a norma dell'art. 34 (16) del DL 41/95 (conv. in legge n. 85/95) così come modificato dal DL 262 del 2006 conv. con mod. in legge 286/06, che detta disposizioni in merito agli «elenchi riepilogativi» attinenti agli «acquisti ed alle cessioni intracomunitarie» (17).

Anche **questa previsione di legge non sembra estensibile**, *sic et simpliciter*, a tutte le fattispecie operative, a meno che non si vogliano effettuare voli pindarici attraverso una forzata interpretazione sistematica delle norme. Infatti, il potere del Direttore Regionale dell'Agenzia delle

Note:

(16) (Modelli Intrastat) art. 34. Elenchi riepilogativi - Testo: in vigore dal 29 novembre 2006: «1. Gli uffici abilitati a ricevere gli elenchi riepilogativi ai sensi dell'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e quelli incaricati del controllo degli elenchi stessi, se rilevano omissioni, irregolarità od inesattezze nella loro compilazione, provvedono direttamente all'integrazione o alla correzione, dandone notizia al contribuente; se rilevano la mancata presentazione di tali elenchi ovvero non hanno la disponibilità dei dati esatti, inviano richiesta scritta al contribuente invitandolo a presentare entro un termine, comunque non inferiore a trenta giorni, gli elenchi ad un ufficio doganale abilitato ovvero a comunicare all'ufficio richiedente i dati necessari per rimuovere le omissioni, le irregolarità e le inesattezze riscontrate. La presentazione degli elenchi presso gli uffici abilitati può essere effettuata anche a mezzo raccomandata ed in tal caso, ai fini dell'osservanza dei termini, farà fede il timbro postale.

2. [L'omessa presentazione degli elenchi è punita con la pena pecuniaria da lire un milione a lire quattro milioni per ciascun elenco; la misura della sanzione è raddoppiata in caso di omessa presentazione entro il termine fissato nella richiesta di cui al comma 1. Si applica una soprattassa pari al 20 per cento della pena pecuniaria minima se l'elenco è presentato entro trenta giorni dalla scadenza].

3. [L'omissione, l'irregolarità o l'inesattezza nella compilazione di ciascuna riga degli elenchi di cui al comma 1 è pu-

nita con la pena pecuniaria da lire cinquantamila a lire duecentomila; la misura della sanzione è raddoppiata in caso di mancata adesione entro il termine fissato nella richiesta di cui al comma 1. L'ammontare delle sanzioni complessivamente irrogate per ciascun elenco non può comunque superare il massimo della pena irrogabile per la mancata presentazione dello stesso, raddoppiata in caso di mancata adesione entro il termine fissato nella richiesta di cui al comma 1. Tuttavia la pena pecuniaria non si applica se i dati mancanti o inesatti, purché integrati o corretti a norma del comma 1, risultino privi di rilevanza o comunque siano da ritenere non imputabili al contribuente. La pena pecuniaria non si applica qualora il contribuente provveda spontaneamente, entro i successivi trenta giorni dalla data di presentazione degli elenchi, alla rettifica degli elenchi medesimi].

4. Le sanzioni di cui ai commi precedenti sono irrogate dall'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, previa comunicazione da parte della Guardia di finanza o degli altri uffici abilitati dell'Amministrazione finanziaria delle violazioni da essi rilevate. Ai fini dell'accertamento delle omissioni e delle irregolarità di cui ai commi precedenti e per le relative controversie si applicano le disposizioni previste dagli articoli 51, 52, 59, 63 e 64 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. Gli uffici doganali possono altresì effettuare i controlli necessari per l'accertamento delle anzidette violazioni nonché delle altre infrazioni connesse rilevate nel corso dei controlli medesimi, avvalendosi dei poteri di cui agli articoli 51 e 52 del medesimo decreto. Le autorizzazioni per le richieste di cui al numero 6-bis) e per l'accesso di cui al numero 7) del secondo comma dell'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono rilasciate, per l'Agenzia delle dogane, dal Direttore regionale.

5. Per l'omissione o l'inesattezza dei dati di cui agli articoli 21 e 23 del regolamento Cee n. 3330/91 del Consiglio del 7 novembre 1991, si applicano le sanzioni amministrative stabilite dall'articolo 11 del decreto legislativo 6 settembre 1989, n. 322, i cui limiti edittali sono ridotti alla metà nei casi di ottemperanza all'invito di cui al comma 1; si applicano le disposizioni di cui all'ultimo periodo del comma 2 e agli ultimi due periodi del comma 3 per i casi ivi previsti.

6. Sono abrogati il comma 7 dell'articolo 54, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, ed il comma 4 dell'articolo 6, D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 1993, n. 75.»

(17) Dal 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore del Mercato Unico Europeo, nelle transazioni commerciali tra i Paesi membri, non si parla più di operazioni di importazione e/o esportazione da e verso tali paesi, bensì di acquisti e/o cessioni intracomunitarie, aventi una propria e distinta disciplina. Pertanto le operazioni effettuabili con l'estero possono essere suddivise in 4 gruppi:

1. Importazioni: acquisti di merce terza (cioè originaria da paesi extracomunitari), da chiunque effettuati.

2. Esportazione: cessioni di merce, poste in essere, verso paesi terzi.

3. Acquisti intracomunitari: acquisti di merce che avvengono tra gli Stati membri dell'Ue, all'interno del territorio comunitario.

4. Cessioni intracomunitarie: cessioni che avvengono tra gli Stati membri dell'Ue, all'interno del territorio comunitario.

Dogane di autorizzare tali controlli, è, dalla norma, espressamente previsto, solo ad operazioni relative agli scambi intracomunitari.

Concludendo si può dire che sebbene si stia assistendo all'emanazione di provvedimenti legislativi che tendono a colmare alcune lacune normative, al fine di rendere più energica l'attività di prevenzione e di contrasto alle frodi, l'intervento del legislatore nazionale in materia appare però alquanto disaggregato.

Pertanto, al fine di rendere più incisiva l'azione di prevenzione e di contrasto alle frodi tributarie ed extra-tributarie sarebbe auspicabile una rivisitazione completa dell'intero apparato normativo di riferimento che tenga conto di una visione unitaria della materia, e provveda anche ad una riconfigurazione del sistema sanzionatorio, che risulta non più adeguato alle mutate esigenze ed in grado di costituire un effettivo deterrente alla perpetrazione degli illeciti.

NOVITÀ

DOCUMENTI DI TRASPORTO INTERNAZIONALI E DOGANALI

Guida operativa per le transazioni con l'estero

di R. Pravisano

1 Edizione, Ipsoa Editore, 2006, pagg. 420, € 35,00

Documenti di trasporto internazionali e doganali esamina tutta la documentazione che le aziende devono emettere per gli scambi con i Paesi terzi, per adeguarsi in materia contabile-amministrativo alla normativa commerciale, fiscale, doganale e valutaria.

Gli scambi commerciali con l'estero stanno aumentando in modo esponenziale nella realtà imprenditoriale attuale. Infatti, un numero sempre crescente di imprese italiane effettua con una frequenza quasi quotidiana operazioni economiche con *partners* di Paesi terzi.

Tali rapporti economici, che prevedono scambio di beni, richiedono l'espletamento di particolari formalità doganali con la predisposizione di una documentazione completa e corretta.

Va precisato in sintesi che la documentazione nel commercio internazionale si suddivide nelle seguenti articolazioni:

– documentazione commerciale;

– documentazione di trasporto e spedizione internazionale;

– documentazione contabile;

– documentazione doganale;

– documentazione finanziaria e valutaria;

– documentazione varia: sanitaria, crediti documentari, di conformità, ecc.

Nel presente manuale si prende in esame la documentazione per il trasporto dei beni tenendo conto sia delle procedure amministrative e doganali sia di quelle contabili e fiscali, in modo da offrire al lettore un insieme coordinato di nozioni utili per un corretto adempimento a tutte le formalità documentali.

Per ulteriori informazioni o per l'acquisto:

– **Redazione:** tel. 02 82476087

e-mail: comm.int@ipsoa.it

– **Servizio Clienti:** tel. 02 82476794

e-mail: servizio.clienti@ipsoa.it

– **Agenzie Ipsoa di zona**

(sul sito www.ipsoa.it)

