

ANTONIO DE CICCO

# Accertamento tributario doganale

Estratto da:

## DIGESTO

*delle Discipline Privatistiche*

*Sezione Commerciale*

*Aggiornamento*

\*\*\*

**UTET**  
GIURIDICA

## Accertamento tributario doganale

**Bibliografia:** La bibliografia sull'argomento è attualmente scarsa e priva di un inquadramento giuridico e sistematico della complessa materia caratterizzata, peraltro, da un forte tecnicismo. Tra i testi più recenti si ricordano A. DE CICCO, *Codice Comunitario dei Trattati istitutivi della Comunità Europea e dell'Unione europea aggiornato a Nizza, IO, 2001*; Id., *Legislazione e tecnica doganale. Limiti ed opportunità delle transazioni commerciali con l'estero contrasto alle frodi nella globalizzazione dei mercati. Esame di casi pratici*<sup>2</sup>, Torino, 2003; Id., *Codice Annotato di diritto Tributario Internazionale e Commercio Estero*, Torino, 2004; Id., «Esportazione», «Importazione», «Ingiunzione doganale», in *Enc. giur.*, Roma, 2005; GENNUSO, *Manuale di diritto doganale, p. gen.*, Roma, 1975; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003.

**Legislazione:** si rinvia al testo.

**Sommario:** 1. Definizione. – 2. Le fonti normative. – 3. I diritti doganali. – 4. (Segue). Le risorse proprie tradizionali. – 5. (Segue). La fiscalità interna: i diritti doganali nazionali. – 6. Le risorse sostitutive. – 7. La Dichiarazione in Dogana. – 8. (Segue). La dichiarazione scritta. a) Il dichiarante. b) Il contenuto della dichiarazione scritta. c) L'accettazione della dichiarazione. d) L'avanzza ai fini giuridici. d) Il controllo della dichiarazione. e) La visita delle merci. 9. (Segue). La dichiarazione di prova. 10. (Segue). La dichiarazione in Dogana fatta con atto scritto. 11. Le Destinazioni Doganali. 12. I regimi doganali. 13. L'obbligazione Tributaria doganale. 14. (Segue). Cause che escludono la nascita dell'obbligazione tributaria. – 15. (Segue). Le cause di estinzione dell'obbligazione doganale. – 16. (Segue). I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria doganale. – 17. (Segue). La figura del debitore doganale. – 18. (Segue). I soggetti passivi del «rapporto giuridico doganale». – 19. Elementi costitutivi della base imponibile ai fini dell'accertamento. – 20. Le fasi del procedimento tributario doganale. – 21. (Segue). La liquidazione. – 22. (Segue). La riscossione. – 23. Modalità di pagamento. – 24. (Segue). Pagamento periodico. – 25. (Segue). Pagamento differito. – 26. La revisione dell'accertamento. – 27. Consegna della bolletta. – 28. Uscita dagli spazi doganali. – 29. Servizio di riscontro.

### 1. Definizione.

L'accertamento tributario, in generale, è volto all'individuazione del soggetto obbligato ed alla determinazione del debito dovuto; pertanto con l'accertamento occorre stabilire l'«an» ed il «quantum» debetur.

L'accertamento tributario, in costanza di un'operazione doganale, può avvenire mediante esame della dichiarazione presentata in dogana, o, a posteriori, mediante accertamento di Ufficio svolto dall'ente impositore.

Nella maggior parte dei casi l'*accertamento dei diritti doganali* viene effettuato attraverso il controllo della

dichiarazione e la determinazione del debito d'imposta.

L'accertamento del tributo nella dichiarazione doganale è un procedimento amministrativo volto a:

- 1) determinare l'esatto importo del debito tributario dovuto riferito ad una o più operazioni doganali;
- 2) vigilare ed applicare le disposizioni di carattere tributario, ed anche quelle di carattere extra tributario demandate alle Dogane, le quali spesso rientrano tra le attività di natura sub-procedimentale, nell'ambito dell'attività di accertamento del tributo.

Il tema di «accertamento» tributario doganale occorre preliminarmente effettuare una distinzione, al fine di fugare frequenti e nocivi confusioni, tra:

— «accertamento dei diritti doganali», gravanti su una determinata merce oggetto di una operazione doganale, e quella che convenzionalmente, ed impropriamente, viene definita come:

— «attività di accertamento», da riferirsi invece agli attuali poteri di indagine e di controllo conferiti all'Amministrazione finanziaria, ed in particolare all'Autorità doganale.

Entrambi attengono ad attività istituzionali:

I) il primo è volto ad appurare la ragione del credito (il se ed il quanto dovuto), ad individuare la persona del debitore; tale fase è prodromica alla liquidazione ed alla riscossione dei diritti gravanti sulle merci stesse all'atto dello sdoganamento;

II) la seconda è un'attività strumentale necessariamente connessa all'accertamento ed alla fase di constatazione della violazione del tributo.

Per distinguere meglio, all'atto di un'operazione doganale, la fase dell'accertamento del tributo da quella del controllo, il legislatore nazionale ha previsto che le fasi inerenti l'esame della dichiarazione presentata e della relativa documentazione, allo scopo di accertare gli elementi costitutivi della base imponibile, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della Tariffa doganale e per la liquidazione dei diritti, è eseguita da un funzionario diverso rispetto a colui che effettua la visita fisica delle merci (art. 8, 7° co., d.lg. 8-11-1990, n. 374, G.U. 14-12-1990, n. 291, recante: *Riordinamento degli istituti*

*doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24-7-1979 e n. 82/57/CEE del 17-12-1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci e delle direttive n. 81/177/CEE del 24-2-1981 e n. 82/347/CEE del 23-4-1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie).*

Pertanto, attraverso il controllo dell'«autoliquidazione» dei diritti effettuata dalla parte nella dichiarazione doganale, non si perseguono solo finalità relative all'aspetto tributario. Talvolta gli elementi che concorrono alla determinazione della base imponibile possono rilevare per altri aspetti, come quelli penali e/o amministrativi, diversi da quelli prettamente fiscali, quali misure di politica commerciale o di prevenzione e repressione di reati quali il contrabbando, il traffico di sostanze stupefacenti, il traffico di armi, i materiali cosiddetti a duplice uso in quanto impiegati anche quale materiale bellico, ecc. Pertanto, per l'assolvimento di tali incombenze sono demandate alle Dogane competenze extra-tributarie e di polizia giudiziaria.

## 2. Le fonti normative.

Le fonti normative di riferimento sono costituite prevalentemente da disposizioni comunitarie, in particolare dal Regolamento CEE del Consiglio del 10-10-1992, n. 2913 (GUCE 19-10-1992, n. 102), che istituisce il «Codice Doganale Comunitario» (meglio noto con l'acronimo di CDC, e successive modificazioni; nonché dal Regolamento CEE della Commissione del 2-7-1993, n. 2474 (GUCE 11-10-1993, n. L 253), che fissa norme di applicazione al Codice Doganale Comunitario, meglio noto con l'acronimo di DAC, e successive modificazioni e dalle altre disposizioni nazionali applicabili nei settori che la normativa comunitaria lascia agli Stati membri nei casi in cui la normativa nazionale non sia incompatibile con le disposizioni comunitarie. Tra queste si ricordano in particolare il «Testo unico delle leggi doganali» (T.U.L.D.) approvato con d.p.r. 23-1-1973, n. 43 (G.U. 23-3-1973, n. 80), il quale ha costituito fino all'emanazione del CDC la raccolta organica di tutte le disposizioni nazionali vigenti in materia doganale, e rappresenta la trasposizione e trascrizione parziale della legge doganale del 1940. Il T.U.L.D. trova ormai applicazione residuale nei settori non disciplinati e non armonizzati dalla normativa comunitaria, come il «sistema sanzionatorio» e quello delle «controversie doganali». Unitamente al T.U.L.D. occorre ricordare il «Regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali»: r.d. 13-2-1896, n. 65, il quale benché risalente deve ritenersi tuttora in vigore, ove compatibile con l'attuale normativa, non essendo stato ancora emanato né il regolamento per l'applicazione della legge doganale

del 25-9-1940, n. 1424, né successivamente il regolamento di applicazione del T.U.L.D. cit. Lo stesso art. 347 T.U.L.D., infatti, afferma testualmente «Fino a quando non sia emanato il regolamento per l'esecuzione del presente Testo Unico, restano in vigore le norme regolamentari attuali, in quanto applicabili». Le Disposizioni nazionali in materia non sono sempre aggiornate né risultano ufficialmente abrogate. Pertanto si rende necessario coordinarle con le mutate condizioni operative, costringendo così gli operatori a notevoli sforzi di adattamento e di interpretazione.

## 3. I diritti doganali.

I tributi che l'Autorità doganale esige all'atto delle operazioni doganali, vengono definiti dalla normativa nazionale come «diritti doganali». Il T.U.L.D. ne fornisce la nozione (art. 34).

Rientrano tra i diritti doganali i «diritti di confine». A tutt'oggi aver chiaro la nozione di «diritti di confine», riveste una grande rilevanza al fine della configurabilità del reato di contrabbando (artt. 282 ss. T.U.L.D.).

La legislazione comunitaria non conosce la distinzione operata dal T.U.L.D., pertanto i tributi accertati e riscossi dall'Autorità doganale possono distinguersi in:

a) «risorse proprie tradizionali», quali i dazi: di cui si occupa il CDC) e quelli a cui la Comunità si finanzia; b) «fiscaltà interna», cioè i tributi costituenti entrate tributarie dei singoli Stati membri, quali l'Iva e le Accise, o già riscossa dagli Stati membri, ad esempio costituita anch'essa, in piccola percentuale, una risorsa propria della Comunità, che rappresenta, da sola, una percentuale di circa il 40-45% di tutte le entrate del bilancio comunitario.

## 4. (Segue). Le risorse proprie tradizionali.

Le «risorse proprie tradizionali» sono costituite essenzialmente da dazi all'importazione ed all'esportazione, attualmente questi ultimi non previsti se non a livello teorico, nonché da altre tasse di effetto equivalente dovute sempre all'importazione e/o esportazione di merci verso e dalla Comunità, nonché da imposizioni istituite nel quadro della politica agraria comune, quali i prelievi agricoli.

Esse vengono accertate e riscosse dai singoli Stati membri, e versate direttamente al bilancio comunitario.

Tra le risorse proprie tradizionali si citano:

- a) dazi ad valorem e dazi specifici;
- b) dazi antidumping;
- c) dazi compensativi;
- d) dazi CECA;
- e) elementi agricoli.

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 «Tariffa

Doganale Comune» (→ TARIFFA DOGANALE COMUNE), meglio nota con l'acronimo di TDC.

Il «dazio specifico» è calcolato sulla quantità della merce: a pezzo, a peso, ecc.

Il «dazio antidumping» è una misura di ritorsione e/o di difesa nei confronti di Stati terzi o di singole imprese estere contro pratiche di concorrenza sleale, come la vendita di merce sottocosto per battere la concorrenza e penetrare nuove nicchie di mercato. Esso viene stabilito proprio nei confronti di ditte ben individuate; infatti con la globalizzazione dei mercati la corsa alla riduzione dei costi e di conseguenza dei prezzi mina le economie di alcuni Paesi. I dazi antidumping sono istituiti dalla Comunità con Regolamento, pertanto non sono presenti nella «Tariffa Doganale Comune», bensì nella «Tariffa Integrata Comune» (→ TARIFFA DOGANALE COMUNE), meglio nota con l'acronimo di TARIC.

Il «dazio compensativo» ha la funzione di proteggere le importazioni di merci da un determinato Paese terzo e non da una o più ditte, come nel caso del dazio antidumping.

Questa misura colpisce generalmente prodotti che hanno nel Paese di origine un finanziamento all'esportazione: si pensi ai prodotti siderurgici, i quali arrivando sui mercati a prezzi più competitivi minacciano la produzione comunitaria. Tali dazi possono essere provvisori o definitivi.

I «dazi CECA» per i prodotti del carbone e dell'acciaio, stabiliti in ambito del Trattato CECA, pur non facenti parte del Trattato CE, sono stati comunque riportati, per memoria con l'indicazione (CECA) in parentesi nella Tariffa Doganale Comune. Si ricorda che dal 23-7-2002 (data di scadenza del Trattato CECA), la disciplina del settore siderurgico è stata totalmente integrata nel Trattato CE.

I «dazi agricoli» detti anche «dazi agricoli» colpiscono prodotti agricoli originari di Paesi terzi per tutelare i produttori e i trasformatori di prodotti agricoli comunitari.

Infatti per il prodotto che in Europa, ad esempio, era quotato euro 10 al quintale e nei mercati esteri dei Paesi terzi a euro 7,5, veniva fissato, in caso di importazione, un prelievo (cioè un importo aggiuntivo) che riequilibrasse la differenza. Tale misura (prelievo agricolo) a seguito degli ultimi accordi GATT (Accordo Generale sulle Tariffe e sul Commercio), ora OMC (Organizzazione Mondiale sul Commercio), è stata soppressa rimanendo in forma residuale per alcuni prodotti l'Elemento Agricolo (meglio noto con l'acronimo di: E.A.).

##### 5. (Segue). *La fiscalità interna: i diritti doganali nazionali.*

I «diritti doganali nazionali» sono quei tributi, ad esclusione dei dazi, che sono accertati, liquidati e

riscossi dall'Autorità doganale secondo le disposizioni contenute nel T.U.L.D. e nelle altre disposizioni nazionali in armonia con quelle comunitarie. Essi entrano a far parte delle «Entrate nazionali di ciascuno Stato membro»; si ricordano l'Iva all'importazione e le Accise.

Il CDC, a differenza di quanto previsto per le «risorse proprie tradizionali», nulla dispone per quanto attiene i diritti relativi alla cosiddetta «fiscalità interna», che continuano ad essere percepiti dai singoli Stati membri secondo le proprie normative, talvolta adeguate alle disposizioni comunitarie a mezzo di atti legislativi di recepimento.

Detti tributi unitamente alle risorse proprie tradizionali concorrono a formare la base imponibile (esempio: valore di un determinato bene è pari a 1.000 + 10% dazio ad valorem = 1.100, su tale valore imponibile viene calcolata l'Iva afferente: 1.100 + 20% Iva = 1.320 che è il prezzo finale); pertanto coesistono, nelle disposizioni relative all'accertamento dei tributi, la normativa nazionale e quella comunitaria.

##### 6. *La potestà accertativa.*

Competenti all'accertamento dei tributi sono gli Uffici tributarî dell'Amministrazione Centrale delle Finanze. Basta, a tal proposito, riferirsi al dettato normativo riguardante tutti i singoli tributi.

L'accertamento e la riscossione dei diritti doganali e delle Accise, ad esclusione di quelle relative ai tabacchi e ai dazi, sono di competenza dell'Agenzia delle Dogane, istituita ai sensi del d.lg. 30-7-1999, n. 104, alla quale sono attribuite, con i medesimi poteri, le funzioni già di competenza del Dipartimento delle dogane ed Imposte indirette.

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 tributarî competenti per materia (dogane, Iva, I.I.D.D.), secondo le norme generali di riparto delle competenze; si pensi all'art. 51 ss. d.p.r. n. 633/1972 per l'Iva ed all'art. 31 ss. d.p.r. n. 600/1973 per le I.I.D.D.), i quali decidono sulla fondatezza o meno del verbale stesso.

Pertanto, rilevanza particolare ai fini dell'accertamento assume 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».

Anche per l'accertamento delle violazioni del T.U.L.D. la potestà spetta all'Autorità doganale, ma ai fini della «verbalizzazione» occorre distinguere se la constatazione dei fatti sia avvenuta all'interno o

all'esterno degli «spazi doganali». Infatti se gli illeciti sono stati constatati entro detti spazi spetta, ex art. 325 T.U.L.D., in via esclusiva alla Dogana la compilazione del processo verbale anche su supporto verbale o scritto degli altri organi di polizia giudiziaria. Invece, per le violazioni constatate «fuori dagli spazi doganali» il «processo verbale» (ex art. 323 T.U.L.D.), deve essere trasmesso dai verbalizzanti, ex art. 326 T.U.L.D., alla Dogana competente per territorio cui compete il potere di «accertamento del tributo» e l'emanazione dell'atto di «contestazione» alla parte delle violazioni «constatate».

La suddetta competenza all'«accertamento delle violazioni» (ex art. 323 T.U.L.D.) riguarda non solo le violazioni del T.U.L.D., ma di ogni altra legge la cui applicazione è demandata alle Dogane (ex art. 323, 2° co., T.U.L.D.).

#### 7. La Dichiarazione in Dogana.

Il procedimento di accertamento tributario, in Dogana, inizia con la presentazione della Dichiarazione doganale.

La Dichiarazione in Dogana è un atto espressione di una manifestazione di volontà con il quale l'interessato intende vincolare la merce terza, intendendo per essa quella di origine non comunitaria, ad una delle destinazioni doganali ammesse.

Tale manifestazione può essere prestata in forma scritta, in forma verbale, attraverso l'impiego di procedure informatiche o attraverso altre forme tassative (art. 233 DAC) alle quali la normativa attribuisce gli stessi effetti giuridici della dichiarazione doganale; ad esempio, per il varco in aeroporto, la cosiddetta «corsa verde» quando il viaggiatore non abbia nulla da dichiarare», al rientro da un viaggio da un Paese terzo.

La dichiarazione scritta invece deve essere compilata su apposito formulario del Documento Amministrativo Unico, meglio noto con l'acronimo di DAU, riportato in allegato al DAC.

L'art. 56 T.U.L.D. come modificato dalla legge 14-5-1998, n. 146, così recita: «Ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in Dogana da rendersi ai sensi dell'art. 64 del CDC».

La dichiarazione con la quale si intende vincolare le merci ad un determinato regime doganale è una manifestazione di volontà, cui sono collegati degli effetti giuridicamente rilevanti, che dà inizio ad un procedimento amministrativo con il quale si instaura tra le parti un rapporto giuridico che si qualifica diversamente a seconda della «destinazione doganale» prescelta.

#### 8. (Segue). La dichiarazione scritta.

Nel caso di dichiarazione scritta, il CDC (art. 64), prevede che essa possa essere effettuata «da chiunque sia in grado di presentare o far presentare al-

l'Autorità doganale competente la relativa merce e tutti i documenti necessari per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata».

Unica limitazione prevista è che il dichiarante sia stabilito nell'Unione europea, ad eccezione delle dichiarazioni di vincolo al regime di transito, di ammissione temporanea, o per operazioni occasionali. Il DAC, in deroga al principio generale fissato dall'art. 201, par. 1, prevede che l'Autorità doganale possa autorizzare il deposito della dichiarazione anche prima della presentazione delle merci (art. 201, par. 2, DAC).

#### a) Il dichiarante.

Il dichiarante è il debitore cioè colui che compila materialmente e sottoscrive la dichiarazione doganale, sia esso proprietario o mero detentore della merce, il quale assume gli obblighi di carattere tributario e quelli connessi al regime doganale prescelto.

La dichiarazione scritta deve essere compilata e sottoscritta dal dichiarante sul modello DAU (Documento Amministrativo Unico), secondo le indicazioni riportate negli articoli del DAC, nell'Allegato 37 al DAC e nell'art. 4 d.l.g. n. 374/1990.

Il dichiarante deve altresì indicare nella dichiarazione scritta l'importo dei singoli tributi gravanti sulla merce e l'ammontare della somma da pagare o garantire.

Qualora il dichiarante agisca in «rappresentanza diretta» (art. 5 CDC), gli obblighi derivanti dalla dichiarazione doganale andranno nella sfera giuridica del rappresentato.

#### b) Il contenuto della dichiarazione scritta.

La dichiarazione scritta deve essere presentata su apposito formulario denominato DAU in base a precise disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate (art. 62 CDC).

Alla dichiarazione scritta devono essere allegati tutti i documenti che permettono l'applicazione del regime per il quale la merce è dichiarata (fattura, contratti di acquisto o vendita, «lettera di vettura», eventuali «nulla osta» dei beni culturali, certificato del veterinario, del fitopatologo «ICE» o «CITES» e quanto altro previsto dalla tipologia della merce e dallo specifico regime doganale).

#### c) L'accettazione della dichiarazione: rilevanza ai fini giuridici.

La merce originaria di Paesi terzi giunta con il proprio trasporto presso la Dogana di destino, dove verranno espletate le ulteriori operazioni doganali, viene introdotta negli spazi doganali ed il documento che scorta la merce (si pensi ad esempio al documento T1) viene presentato, di norma, dall'autotrasportatore all'Autorità doganale che provvederà ad allibrarlo sui registri di carico delle merci.

La dichiarazione va presentata non prima che la merce sia arrivata negli spazi doganali o in altro luogo autorizzato per le operazioni.

Possono essere consentite deroghe; in ogni caso all'accettazione si procederà solo dopo l'arrivo della merce.

Nel frattempo l'interessato presenta all'Autorità doganale su apposito formulario la dichiarazione doganale con la quale manifesta la volontà di vincolare la merce ad una delle destinazioni doganali previste dal CDC.

Una volta presentata all'Ufficio doganale, la dichiarazione viene accettata (art. 63 CDC) con l'apposizione della firma del Funzionario nell'apposito riquadro del DAU; successivamente viene iscritta nel registro corrispondente alla destinazione doganale richiesta e munita di un numero e della data di registrazione; ciò conferisce al documento valore di bolletta registrata, mediante l'invio al sistema informatico di tutti i dati ad essa relativi (d.m. 22-7-1982). Ed è la data di accettazione quella che di norma viene presa come riferimento per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata (art. 67 CDC).

Il sistema informativo a sua volta attribuisce alla dichiarazione un numero (alfa-numeric) di registrazione unitamente ad una delle quattro sigle identificative selezionate dal «circuito doganale di controllo»:

CA — Controllo Automatizzato («canale verde», quando non sia stato selezionato alcun controllo),

CD — Controllo Documentale,

VM — Verifica Merci,

CS — Controllo Scanner.

d) *Il controllo della dichiarazione.*

Circa il controllo riferito alla dichiarazione doganale l'Ufficio Tributario (Dogana) competente può:

a) verificare la documentazione «art. 68, 1° co., CDC»;

b) effettuare la visita fisica delle merci al fine di constatarne la rispondenza con quanto dichiarato;

c) inviare, eventualmente, la merce in analisi (art. 68, 2° co., CDC);

d) non procedere alla verifica della dichiarazione (art. 71, 2° co., CDC).

Tutte le spese afferenti i controlli, compresi il prelevamento e l'analisi di campioni, sono posti a carico della parte (art. 69 CDC).

Le modalità ed i parametri dei controlli fisici della merce sono previsti dal d.m. n. 255/1994 (G.U. 29-4-1994, n. 98), e dalle disposizioni attuative del succitato d.m., le quali sono state adeguate ai nuovi indirizzi ed alle metodologie di controllo emerse a livello comunitario, soprattutto per quanto attiene ai criteri di selezione automatica delle merci da sotto-

porre a visita all'atto dello sdoganamento, secondo una mirata analisi dei rischi: il cosiddetto *circuito doganale di controllo*, che si realizza attraverso una procedura informatizzata, volta a coniugare le esigenze di tutela degli interessi finanziari (comunitari e nazionali) con quelle di velocizzazione dei traffici commerciali, trova la propria base giuridica negli artt. 68 e 71 CDC.

I dati della registrazione e la sigla selezionata dal *circuito doganale di controllo* saranno riportate sulla dichiarazione.

Solo nel caso di selezione della dichiarazione per il «canale verde» l'accertamento viene considerato definitivo all'atto della registrazione sulla base degli elementi riportati nella dichiarazione medesima (art. 71 CDC). Qualora non sia stato selezionato alcun controllo, la merce si considera conforme a quanto dichiarato dalla parte sul formulario DAU.

Negli altri casi la dichiarazione, dopo gli adempimenti contabili (art. 74 CDC), viene consegnata al Capo del Servizio per il Controllo documentale e/o fisico della merce.

Questo servizio può assegnare, a seconda del tipo di controllo selezionato, ad uno dei propri Funzionari l'esame della dichiarazione e della relativa documentazione o la visita della merce al fine del controllo della qualità, quantità, colore e origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti. Con l'assegnazione il Funzionario incaricato viene investito di pieni poteri nello svolgimento dell'attività di controllo, che si conclude con il risultato «del controllo eseguito», che verrà riportato sulla bolletta doganale.

Il ricorso al nuovo metodo di trattazione delle «dichiarazioni doganali», denominato «canale verde», ha superato il ricorso alla delega, atto con il quale precedentemente il Capo Ufficio conferiva l'incarico al Funzionario (v.: prot. 146 /UDC del 29-1-1999 e prot. 1773/UDC del 17-3-1999).

e) *La visita delle merci.*

È un atto eventuale (— artt. 68 e 71 CDC —, che si rende obbligatorio in taluni casi, come ad esempio in quello di selezione per il «canale rosso», o in caso di segnalazioni pervenute o di fondato sospetto) con il quale il Funzionario incaricato della visita, che di norma non deve coincidere con quello delegato al controllo della dichiarazione (art. 8, 3° e 7° co., d.lg. n. 374/1990), compie la materiale ispezione delle merci in contraddittorio con il proprietario o il suo rappresentante.

Di norma la visita delle merci viene effettuata negli spazi doganali dove la merce è introdotta prima della presentazione della dichiarazione (art. 43 CDC). Su richiesta della parte, quando ne ricorrano i presupposti, il Capo della Dogana può autorizzare che

la visita sia effettuata in luoghi diversi, con la partecipazione del servizio di riscontro della G. di F.

La visita stessa può riguardare tutta o parte della merce.

La finalità della visita è il controllo della quantità, qualità, origine e valore della merce, nonché l'esatta classificazione nella giusta posizione tariffaria, e che la stessa corrisponda alla dichiarazione ed alla documentazione presentata ai fini dell'accertamento.

Quando la natura e/o la composizione della merce non consente l'esatta individuazione degli elementi ai fini della tassazione, possono essere prelevati dei campioni da inviare per le analisi tecniche al Laboratorio chimico delle Dogane; si pensi a tal proposito a merce che, a seconda della propria composizione, spesso difficile da stabilire al momento della visita, venga classificata in una determinata voce doganale e per questo possa assolvere un'aliquota daziaria più bassa tra due o più previste per quel prodotto dichiarato in una voce di tariffa diversa (→ TARIFFA DOGANALE COMUNE).

Chi effettua il controllo può considerare conforme al dichiarato solo la parte visitata; la sua responsabilità, nel caso, sarà limitata solo alla parte oggetto della verifica e non all'intera partita della merce (art. 70 CDC).

Il risultato della visita viene annotato sulla bolletta doganale e, sarà decisivo, unitamente ad altri elementi presenti nella dichiarazione e documentazione allegata, per la determinazione del debito di imposta, cioè il «quantum» da riscuotere.

Se dai controlli effettuati non sono emerse difformità rispetto a quanto dichiarato o nel caso di conformità il proprietario non le abbia contestate, il funzionario appone sulla bolletta apposita annotazione, firmata e datata confermando nella prima ipotesi o rettificando nella seconda l'ammontare dei diritti doganali indicati dal dichiarante. La data dell'annotazione costituisce la data in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 9, 2° co., d.lg. n. 374/1990).

Tale momento è di particolare importanza, in quanto costituisce la data dalla quale decorrerà il relativo termine di prescrizione, entro il quale impugnare o revisionare l'accertamento.

L'art. 66 del Regolamento doganale n. 65/1896, cit. (mai ufficialmente abrogato) prevede il ritorno della «dichiarazione» al Capo dell'Ufficio Controllo per la controfirma (*rectius*: «visto»). Alla luce delle più recenti disposizioni normative in materia (d.lg. n. 374/1990) tale ulteriore adempimento, in un'ottica di maggiore semplificazione e razionalizzazione delle procedure è stato ritenuto superfluo.

#### 9. (Segue). *La dichiarazione verbale.*

Le merci prive di carattere commerciale o quelle aventi tale carattere possono essere oggetto di «dichiarazione verbale» alle condizioni previste dagli artt. 225

ss. DAC. Esse riguardano per lo più merci a seguito viaggiatori, inviati a privati, o di modico valore.

In caso di dichiarazione verbale, per merci soggette al pagamento di dazi (art. 228 DAC), l'Autorità doganale rilascia all'interessato una ricevuta contenente tutte le informazioni salienti relative alla merce, al valore, all'imposta riscossa, alla data di emissione ed all'Autorità che l'ha emessa.

#### 10. (Segue). *La dichiarazione in Dogana fatta con altro atto.*

Vi sono delle «condotte umane» che vengono considerate alla stregua delle altre dichiarazioni precedentemente esaminate, in quanto la norma (art. 233 DAC) riconduce ad esse la capacità di produrre gli stessi effetti giuridici. È il caso del viaggiatore che al rientro da un Paese terzo percorre in aeroporto, presso gli uffici doganali, la «corsia verde» — «niente da dichiarare» —. Tale condotta viene dalla legge interpretata come una precisa manifestazione di volontà, alla quale la legge stessa riconduce anche precise conseguenze qualora il soggetto che ha scelto tale corsia venga sottoposto a controllo e trovato con merce soggetta a tributi.

Tali manifestazioni di volontà poste in essere con altro atto, per poter essere riconosciute alla stregua di una dichiarazione doganale, devono corrispondere alle forme previste dall'art. 233 DAC.

#### 11. *Le Destinazioni Doganali.*

Il CDC prevede che le merci terze introdotte nel territorio doganale della Comunità, devono essere presentate in Dogana per ricevere una delle «destinazioni doganali» ammesse.

La destinazione doganale è l'esito che si intende dare alle merci terze ai fini doganali.

Per essa si intendono quegli Istituti di diritto doganale che consentono alla merce di raggiungere determinate finalità per lo più economiche, insite nella natura stessa della destinazione doganale prescelta dal dichiarante, alla quale si intende vincolare la merce (come l'uscita della merce nell'esportazione, la lavorazione nel regime del perfezionamento ed altro).

Tra le destinazioni doganali rientrano i regimi doganali.

Le destinazioni ed i regimi doganali sono ben individuati (art. 4, punti 15 e 16, CDC) e sono contemplati e disciplinati dal CDC e dalle disposizioni di attuazione (DAC).

Il CDC non dà la definizione di «destinazione doganale» limitandosi a fornire una distinzione delle varie destinazioni doganali (art. 4, par. 14), che comprende:

a) vincolo delle merci ad un determinato regime doganale;

- b) introduzione delle merci terze in zona franca o in deposito franco;
- c) riesportazione fuori dal territorio doganale comunitario;
- d) la distruzione delle merci terze introdotte nel territorio doganale comunitario;
- e) il loro abbandono all'Erario.

### 12. I regimi doganali.

I «regimi doganali» rappresentano l'insieme delle formalità necessarie perché le merci conseguano la destinazione doganale assegnata, esse sono (art. 4, par. 16):

- a) l'immissione in libera pratica;
- b) il transito;
- c) il deposito doganale;
- d) il perfezionamento attivo;
- e) la trasformazione sotto controllo doganale;
- f) l'ammissione temporanea;
- g) il perfezionamento passivo;
- h) l'esportazione.

I regimi doganali, a seconda delle finalità che realizzano si suddividono in definitivi, sospensivi, economici e/o di circolazione.

A) Regimi definitivi. Sono: la libera pratica e l'esportazione. Essi vengono così convenzionalmente definiti in quanto le merci, una volta dichiarate per l'«esportazione» e/o per la «libera pratica», assolvono in tal modo, definitivamente, tutte le misure sia attinenti alla fiscalità (dazi) che quelle di politica commerciale; pertanto non necessitano, da un punto di vista doganale, di altro adempimento, contrariamente a quanto si verifica per gli altri regimi.

B) Regimi doganali sospensivi. Sono quei regimi che sospendono il pagamento dei dazi e l'applicazione delle misure di politica commerciale per tutto il periodo di vincolo al regime, o fin quando non vengono meno gli elementi soggettivi che hanno fatto beneficiare della sospensione (ad esempio mancata riesportazione di merce introdotta in regime di perfezionamento attivo per lavorazione).

La finalità dei regimi sospensivi è di natura non fiscale in quanto tende a favorire le attività economiche in modo ed in misura diverse; si pensi ad esempio al regime del perfezionamento attivo, che permette l'introduzione di merce terza ai fini della lavorazione o trasformazione, con la funzione di incrementare l'attività di trasformazione all'interno di uno Stato membro. Il regime sospensivo pone a carico dell'operatore oneri ben precisi.

C) Regimi doganali economici. Sono degli Istituti che favoriscono una funzione economica di natura non fiscale, non sono obbligatori e pertanto l'operatore se lo ritiene conveniente li deve richiedere ed essere autorizzato; altrimenti può sempre avvalersi

della libera pratica e/o dell'immissione in consumo o dell'esportazione. Sono rappresentati da:

- deposito doganale;
- perfezionamento attivo;
- ammissione temporanea;
- perfezionamento passivo.

Esempio: una ditta che esporta per lavorazione, in regime di perfezionamento passivo, non emette fattura per vendita in quanto fa uscire la merce in conto lavorazione; quando la reimporterà dovrà evidenziare il costo della lavorazione oltre agli altri oneri accessori. La cessione non costituisce plafond perché non è vendita.

Nelle modalità di pagamento è prevista la compensazione che però deve risultare dalle scritture contabili per storno.

Nell'ammissione temporanea, invece, la merce entra per uscire tal quale; nel regime del perfezionamento attivo, invece, la merce esce dopo aver subito trasformazioni.

L'«ammissione temporanea» e l'«esportazione temporanea» nella disciplina del T.U.L.D. erano regimi doganali adossunati e rientravano entrambi nella disciplina dell'art. 214 T.U.L.D. Il codice comunitario ha scisso le due funzioni, non prevedendo però la tale dell'esportazione temporanea, se non nel caso di accensione del circuito IVA. Il «deposito doganale» consente invece di detenere, senza il pagamento dei dazi e della tariffa interna, anche in deroga alle misure di politica commerciale, merce non comunitaria la quale deve essere custodita in luoghi autorizzati e sottoposti al controllo della Autorità Doganale.

Alcuni regimi sono sia economici che sospensivi, come:

- il transito comunitario esterno;
- il deposito doganale;
- la trasformazione sotto controllo doganale;
- il perfezionamento attivo, nella sola forma sospensiva;
- l'ammissione temporanea.

D) I Regimi di circolazione sono:

- transito comunitario esterno;
- transito comunitario interno.

Il transito comunitario esterno è un regime di circolazione che consente a merci terze, ad esso vincolate, di essere movimentate attraverso vari Paesi.

È un regime sospensivo che si pone come deroga alla tariffa. Infatti, è regola generale che le merci introdotte nella Comunità siano dichiarate per una delle destinazioni doganali ammesse. Nel regime del transito esterno l'obbligazione tributaria non nasce, vengono garantiti solo gli eventuali diritti gravanti sulla merce qualora la stessa venga immessa illegalmente in consumo nella Comunità.

Il transito comunitario interno, di norma, consente, invece, a merci comunitarie di attraversare il «territorio» di un Paese terzo senza che le merci perdano lo status di merci comunitarie.

### 13. *L'Obbligazione Tributaria doganale.*

La nozione di obbligazione doganale viene fornita dal CDC che la definisce come l'obbligo di una persona, fisica o giuridica, di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione e/o all'esportazione applicabili in virtù delle disposizioni comunitarie previste per una determinata merce (art. 4, punto 9).

L'obbligazione doganale nasce in seguito all'immissione in libera pratica o all'immissione in consumo di una merce terza a seguito di una dichiarazione doganale.

Si rende opportuno, al riguardo distinguere, tra

- rapporto giuridico doganale e
- obbligazione tributaria doganale.

In entrambi i casi si è nel campo dei rapporti obbligatori, nell'accezione civilistica del termine.

Il rapporto giuridico doganale è il complesso di obblighi che la normativa comunitaria e nazionale impongono a chi detiene una determinata merce, e non comporta, di per sé, l'obbligo del pagamento dei dritti doganali.

Si pensi, a tal proposito agli obblighi previsti dalla normativa comunitaria e nazionale di settore, come gli adempimenti dovuti dai Capitani delle navi provenienti dall'estero diretti in un porto dell'Unione, i quali devono essere muniti del «manifesto di carico» ed esibirlo all'Autorità doganale.

Esistono altri molteplici «obblighi» e procedure connesse ai singoli «regimi doganali», come quelli appena descritti, essi non fanno nascere di per sé l'obbligazione doganale se ne è rispettata la procedura. L'obbligazione tributaria doganale, invece, è un'obbligazione pecuniaria, e, in conseguenza del rapporto giuridico doganale, cioè di quella relazione, come prima indicato, che viene ad instaurarsi tra l'Autorità pubblica e chi detiene le merci, quando questi ponga in essere una determinata operazione doganale e/o una determinata azione o omissione cui la normativa riconduce la nascita della pretesa tributaria.

Si pensi alla destinazione al consumo della merce estera o comunitaria rispettivamente dentro o fuori il territorio doganale comunitario.

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

Il quantum sul quale esso si applica è costituito dalla base imponibile.

### 14. (Segue). *Cause che escludono la nascita dell'obbligazione tributaria.*

Vi sono particolari circostanze, espressamente previste dal CDC (art. 206) e dal DAC (artt. da 862 a 864)

in cui la normativa comunitaria esclude la nascita dell'obbligazione doganale.

Esse sono la distruzione totale o la perdita irrimediabile della merce per:

- A) perdite naturali (artt. da 862 a 864 DAC);
- B) caso fortuito o forza maggiore;
- C) la distruzione delle merci presentate in Dogana, su autorizzazione dell'Autorità competente (Dogana).

### 15. (Segue). *Le cause di estinzione dell'obbligazione doganale.*

L'obbligazione doganale si estingue (art. 233 CDC) per:

- prescrizione;
- insolvenza del debitore;
- pagamento dell'importo;
- sgravio dell'importo;
- invalidazione della dichiarazione;
- sequestro o confisca della merce prima dello svincolo;
- sequestro e confisca di merci introdotte irregolarmente, oltre ad essere esaminati in precedenza, che non fanno nascere l'obbligazione doganale o se questa è già nata la fanno estinguere.

In caso di sequestro o di confisca della merce, per le esigenze della legislazione penale applicabile alle infrazioni doganali, l'obbligazione doganale è tuttavia considerata esistente qualora la legislazione penale di uno Stato membro preveda che i dazi doganali costituiscono la base per la determinazione di sanzioni o qualora l'esistenza di un'obbligazione doganale costituisca la base per procedimenti penali.

Il termine di prescrizione previsto di tre anni (art. 221, par. 3, CDC) può essere sospeso dal momento in cui è presentato un ricorso a norma dell'art. 243 e per la durata del relativo procedimento; oppure la notifica al debitore può avvenire anche dopo la scadenza dei tre anni, quando l'obbligazione doganale sia nata da un atto che al tempo era penalmente perseguibile.

L'obbligo del debitore relativo al pagamento dei dazi (art. 222, par. 2), invece, è sospeso quando:

- sia presentata una domanda di sgravio (artt. 236, 238 o 239 CDC);
- la merce sia stata sequestrata in vista di una successiva confisca [art. 233, lett. c), 2° trattino, CDC];
- l'obbligazione doganale è sorta e ci si trovi in presenza di una pluralità di debitori.

### 16. (Segue). *I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria doganale.*

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

Il soggetto attivo è l'Autorità pubblica (la Dogana). Il soggetto passivo è colui che è tenuto al pagamento dell'obbligazione doganale e cioè al pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione; questi ultimi attualmente non sono previsti dalla normativa vigente.

Come in tutte le obbligazioni di carattere pecuniario, anche quella doganale fa sorgere nei confronti dell'Autorità fiscale il diritto di esigere il pagamento dell'importo dei dazi doganali e delle altre imposizioni dovute, mentre dalla parte del soggetto passivo corre l'obbligo di pagare il relativo importo, che come ogni credito, per essere pagato, deve essere certo, cioè determinato nel suo ammontare, liquido ed esigibile, cioè non sottoposto a termine o a condizione sospensiva.

#### 17. (Segue). *La figura del debitore doganale.*

Il debitore doganale, per la normativa comunitaria (art. 4, punto 12, CDC), è qualsiasi persona tenuta al pagamento dell'obbligazione tributaria, cioè al pagamento dei dazi all'importazione e/o all'esportazione (art. 4, punto 9, CDC).

Si citano alcune figure di soggetti passivi che il CDC menziona:

- il dichiarante (art. 4, punto 18, CDC), cioè la persona fisica o giuridica, che fa la dichiarazione in Dogana, o la persona in nome della quale è fatta la dichiarazione in Dogana, cioè il rappresentante;
- la persona che ha introdotto o fatto uscire irregolarmente la merce dal Territorio doganale comunitario;
- l'autore della sottrazione;
- la persona tenuta all'adempimento degli obblighi previsti dalla normativa comunitaria, la cui violazione o inosservanza ha fatto sorgere l'obbligazione doganale;
- la persona responsabile del consumo o dell'utilizzazione irregolare di merce posta in zona franca o in deposito franco.

#### 18. (Segue). *I soggetti passivi del «rapporto giuridico doganale».*

Diversi dai soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, appena indicati, sono i soggetti ai quali la legge impone precisi obblighi e divieti, che vengono definiti «soggetti passivi del rapporto giuridico».

È soggetto passivo del rapporto giuridico, per esempio, chi voglia eseguire costruzioni ed altre opere di ogni specie in prossimità della linea doganale; questi deve richiedere al Direttore dell'Ufficio delle Dogane competente l'autorizzazione (ex art. 19 d.lg. 8-11-1990, n. 374, cit., che sostituisce l'art. 13 T.U.L.D. abrogato dalla stessa disposizione normativa); chi detiene merci estere nella «zona di vigilanza doganale» (ex art. 23 T.U.L.D.), e deve dimostrarne (inversione dell'onere della prova) la legittima prove-

nienza, pena l'imputazione per contrabbando (art. 25 T.U.L.D.).

Chi circola negli spazi doganali deve esibire, se richiesto, gli oggetti ed i valori portati sulla persona, pena l'esecuzione di una perquisizione personale (art. 20 T.U.L.D.).

#### 19. *Elementi costitutivi della base imponibile ai fini dell'accertamento.*

Ai fini dell'esatta imposizione tributaria occorre prestare particolare attenzione a quattro elementi ben precisi della merce (art. 8, 2° co., d.lg. n. 374/1990, cit.):

- 1) quantità;
- 2) qualità;
- 3) origine;
- 4) valore.

Essi costituiscono i quattro elementi fondamentali per la determinazione della base imponibile sulla quale viene applicata sia la fiscalità comunitaria (i dazi e le altre tasse di effetto equivalente) sia la cosiddetta fiscalità interna (Iva, Accise).

##### 1) *La quantità.*

La quantità è necessaria per l'individuazione dell'importo fatturato ed il controllo della merce oggetto di un'operazione doganale, ma anche per la quantificazione dei diritti doganali. Nel caso di applicazione ad una determinata merce del «dazio specifico», il quale viene calcolato, a differenza del «dazio ad valore», appunto sulla quantità della stessa. Esso è rappresentato da un valore fisso riferito all'unità di misura prevista: a pezzo, come per gli orologi, a peso, come per l'argento fino.

##### 2) *La qualità.*

Le caratteristiche qualitative di un prodotto sono necessarie per la corretta classificazione della merce nella «Tariffa Doganale Comune» (T.D.C.).

La Tariffa Doganale Comune è una codificazione numerica ad otto cifre dei settori merceologici cui è affiancata la «tabella dei dazi». Essa consente l'esatta applicazione daziaria e costituisce un elemento indispensabile per la dichiarazione in dogana. Inoltre, essa consente di fornire valori statistici attendibili sulla domanda e sull'offerta dei settori merceologici, identificando un prodotto a livello internazionale al di là della terminologia e della lingua utilizzata.

In maniera schematica possiamo dire che la TDC è composta di due parti:

1) la Nomenclatura Combinata (N.C.), che è la codificazione numerica, comunitaria, a otto cifre dei settori merceologici, che scaturisce dal Sistema Armonizzato, la quale è una codificazione polifunzionale riconosciuta a livello internazionale a sei cifre, utilizzata a base di tutte le tariffe merceologiche.

II) La Fiscalità, che riguarda l'aliquota daziaria associata alla codificazione merceologica.

### 3) *L'origine.*

L'origine delle merci consente di applicare a singole tipologie di prodotti e/o nei confronti di «imprese» ben individuate, oltre la fiscalità, le misure di politica commerciale ed economica quali sanzioni economiche, limitazioni quantitative, dazi antidumping, embarghi, ed altro.

Ai fini dell'applicazione dei dazi occorre distinguere tra «origine non preferenziale» ed «origine preferenziale». È regola generale che alle merci originarie dai Paesi terzi venga applicata l'aliquota prevista nella tabella dei dazi della TDC riferita all'«origine non preferenziale», cioè l'origine per la quale non si applicano agevolazioni daziarie, mentre l'«origine preferenziale» che prevede un'aliquota daziaria inferiore o addirittura nulla rispetto a quella «non preferenziale», si applica, in base ad accordi stipulati unilateralmente o reciprocamente dalla Comunità con altri Stati. La TDC prevede, infatti, due aliquote; una relativa ai «dazi convenzionali» frutto di Accordi internazionali consolidati in sede GATT, ora WTO, l'altra relativa ai «dazi autonomi», che invece scaturiscono da «Accordi bilaterali» stipulati dalla Comunità o concessi dalla stessa unilateralmente, come nei confronti dei PVS (Paesi in Via di Sviluppo), e se previsti sono riportati a piè di pagina della «tabella dei dazi» della TDC.

Negli scambi internazionali è fondamentale la distinzione tra «origine» e «provenienza» della merce. Spesso la merce proveniente da un Paese non è originaria dello stesso Paese, pertanto merci provenienti dalla Norvegia possono essere originarie della Cina; per questo motivo la determinazione dell'origine è un elemento fondamentale.

Il Codice Doganale comunitario dà una definizione di merci originarie (art. 23) ed elenca dettagliatamente i prodotti che si intendono «interamente ottenuti» nel Paese originario.

Il Codice Doganale Comunitario distingue l'origine delle merci in:

A) «Origine non preferenziale» (artt. da 22 a 26 CDC Allegati da 9 a 13).

B) «Origine preferenziale» (art. 27 CDC, da 66 a 123 DAC, Allegati da 14 a 22; singoli Accordi preferenziali).

L'«origine non preferenziale» prevede l'applicazione dell'aliquota daziaria così come riportata nella TDC. Tale origine è attribuita, di norma, a tutte le merci originarie da Paesi terzi, intendendo per originarie quelle ivi interamente ottenute (art. 23 CDC), nonché alle merci originarie di altri Paesi terzi che in tale località abbiano subito una «trasformazione sostanziale». Fanno eccezione i prodotti tessili,

per i quali la determinazione di origine si basa sul concetto di trasformazione completa (v. Allegato 10 DAC). L'origine preferenziale invece si applica ai prodotti originari di Paesi con i quali è stato stipulato un Accordo preferenziale, nonché ai materiali originari di altri Paesi che abbiano subito nel Paese accordista una trasformazione sufficiente, cioè una delle trasformazioni elencate nell'Allegato 15 al DAC. L'origine non preferenziale costituisce la regola, e si applica alle merci originarie dei Paesi con i quali la Comunità non ha stipulato accordi tariffari. Con la maggior parte dei Paesi terzi la Comunità ha stipulato accordi bilaterali, oppure ha adottato unilateralmente misure tariffarie preferenziali volte ad una riduzione o esenzione dai dazi (per chi voglia approfondire l'argomento, si suggerisce di prendere visione del testo di ciascun singolo Accordo stipulato nei confronti del Paese che interessa, di cui il «protocollo sull'origine» ne costituisce parte integrante).

Le regole relative all'«origine non preferenziale», si applicano talvolta anche ai Paesi nei confronti dei quali sono stati stipulati accordi tariffari, quando non è possibile applicare le regole proprie del regime preferenziale, per esempio, in causa della mancanza del certificato di origine. Pertanto le regole che distinguono l'«origine preferenziale» sono più rigide rispetto a quelle dell'«origine non preferenziale».

Il trattamento preferenziale si applica solo nei casi in cui i prodotti originari del Paese accordatario sono trasportati direttamente, senza l'attraversamento di altri Paesi (regola del «trasporto diretto»).

Una deroga è consentita solo se tali prodotti toccano altri porti per trasbordi ed immagazzinamento in deposito per la buona conservazione delle stesse, senza subire altre operazioni che il solo scarico e carico, purché restino sotto sorveglianza delle Autorità doganali.

La «prova» viene fornita dal «documento di trasporto» rilasciato dal Paese di esportazione per l'attraversamento di un Paese di transito, oppure dal certificato rilasciato dall'Autorità doganale del Paese di transito dal quale emergano le operazioni effettuate dalla merce durante il transito stesso.

#### 4) *Il valore delle merci in dogana.*

Il valore di riferimento da prendere quale base imponibile ai fini dell'accertamento è il «valore di transazione», cioè quello di fattura a condizione che tale valore rispecchi effettivamente una compravendita indipendente, cioè senza «legami» particolari tra le parti.

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 valo-

re della transazione» anche se di molto inferiore a quello di mercato.

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.

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), il CDC ne prevede altri alternativi:

1) «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.

2) «Valore di transazione di merci similari»: analogo al precedente, ma più elastico in quanto fa riferimento a merci non identiche ma dalle caratteristiche similari.

3) «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; dal prezzo vengono sottratti gli oneri (spese trasporto, assicurazione, ecc.).

4) «Valore ricostruito»: costo di produzione più spese di commercializzazione (art. 153, par. 2, DAC).

5) «Valore equo»: costituisce l'ultimo rimedio e consiste nello stabilire il valore (art. 31 CDC) in maniera adeguata. Metodo utilizzato solo per merci usate, il cui valore spesso è legato a vari fattori; ad esempio: collezionismo, antiquariato, esposizione, ecc.

Ognuno di questi metodi è residuale rispetto al precedente.

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).

Invece, 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, traduttrice, ecc.) non concorrono a formare il valore imponibile (al riguardo si veda la sentenza della C. Giust. CE, 5-12-2002, *GUCE* 25-1-2003, n. C 19).

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'introduzione, 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 oneri per il pagamento d'ufficio, istruzioni o dati contenuti nei supporti informatici).

#### 20. *Le fasi del procedimento tributario doganale.*

Le istruzioni di contabilità per le Dogane, approvate con il n. 93 del 1943, così distinguono le fasi del procedimento tributario doganale:

- l'accertamento;
- la riscossione;
- il versamento.

Pertanto, all'accertamento dei diritti appena descritti, segue la liquidazione.

#### 21. (Segue). *La liquidazione.*

La liquidazione è il procedimento di calcolo dei diritti doganali.

Nella dichiarazione presentata e nella documentazione allegata, nonché nel risultato della visita della merce, sono riportati gli elementi necessari per procedere al calcolo dei diritti doganali corrispondenti all'operazione posta in essere.

In caso di difformità, tra il dichiarato e l'accertato, si procede alla rettifica della dichiarazione (art. 78 CDC; art. 11 d.lg. n. 374/1990) con eventuale applicazione delle penalità previste.

Gli elementi di tassazione sono di norma quelli della merce al momento in cui il debito sorge; se si pensa ad una dichiarazione di immissione in libera pratica delle merci, esso coincide con la data dell'accettazione della dichiarazione (artt. 67 e 214 CDC).

L'importo liquidato deve essere registrato ad opera del Contabile doganale nel registro corrispondente

all'operazione compiuta; il numero attribuito nella registrazione, la data e l'importo vengono riportati nella bolletta doganale alla casella B del DAU (dati contabili).

Tale iscrizione, corrisponde a quella che la normativa comunitaria chiama «contabilizzazione» (art. 217 CDC).

I termini per la contabilizzazione delle risorse proprie sono riportati nella normativa comunitaria (artt. 217, 1° co., e 218 CDC).

Le modalità pratiche di contabilizzazione degli importi dei dazi sono stabiliti dagli Stati membri (art. 217, 2° co., CDC).

Talvolta può accadere che l'importo dei dazi sia stato in tutto o in parte non contabilizzato; pertanto si dovrà procedere alla contabilizzazione a posteriori (artt. 220 CDC e da 868 a 876 DAC), salvo i casi particolari previsti dal DAC stesso.

In Italia il recupero a posteriori (art. 78 CDC) dei diritti doganali viene realizzato a mezzo dell'Istituto della «revisione dell'accertamento» (art. 11 d.l.g. n. 374/1990).

Il termine per il recupero dei diritti doganali è di tre anni, dopo di che il relativo diritto si prescrive, salvo nei casi in cui vi sia un'azione penale.

#### 22. (Segue). *La riscossione.*

La riscossione del tributo consiste nell'esigere dal debitore d'imposta le somme da esso dovute.

La riscossione avviene a mezzo di «agenti contabili»; in Dogana assume a tal fine particolare rilievo la figura del «Ricevitore», che a quella del «Contabile doganale», con funzione di cassiere, alle dipendenze del «Ricevitore». Con la realizzazione degli «Uffici delle Dogane» (UD) previsti dal nuovo assetto organizzativo dell'Agenzia delle Dogane, aventi di norma competenza territoriale provinciale, le funzioni del «Ricevitore» sono state attribuite al «Capo Area Gestione Tributi» dell'UD.

Per qualunque operazione di riscossione, da parte degli agenti contabili, in qualsiasi modo effettuata, deve essere rilasciata quietanza.

Se la riscossione avviene in contanti la quietanza è contestuale; nel caso di pagamento periodico o differito il contabile prende nota sui registri del credito e rilascia quietanza alla scadenza, solo dopo l'avvenuta riscossione.

#### 23. *Modalità di pagamento.*

Il CDC, relativamente alla riscossione delle risorse proprie (artt. da 222 a 232 CDC), fissa i termini per il pagamento degli importi contabilizzati e ne stabilisce altresì le modalità. È previsto anche che vi sia una dilazione del pagamento (art. 224) e che gli Stati membri possano accordare facilitazioni diverse (art. 229 CDC), che comportano però l'applicazione degli interessi.

La normativa nazionale con termini giuridici diversi prevedeva già modalità analoghe, infatti gli artt. 78 e 79 T.U.L.D. (nel testo aggiornato; l. n. 213/2000), già contemplavano le figure del pagamento periodico e di quello differito.

#### 24. (Segue). *Pagamento periodico.*

Con il pagamento periodico (art. 78 T.U.L.D., come modificato da ultimo dalla l. n. 213/2000), l'Amministrazione finanziaria può consentire a chi svolge abitualmente operazioni doganali, di effettuare il pagamento dei diritti ad intervalli di tempo prestabiliti, comunque non superiori a giorni trenta (essi potranno avere però scadenze inferiori: quindicinale, decennale, ed altro, secondo quanto concordato con il «Capo Area Gestione Tributi» della Dogana). A tutela del credito, di norma, viene fatta prestare una garanzia ritenuta idonea dall'amministrazione doganale. Pertanto gli operatori abituali autorizzati all'apertura di un conto di debito a proprio favore potranno disporre della merce senza dover preventivamente corrispondere i diritti dovuti ad ogni singola operazione doganale effettuata. Costoro potranno imputare ad un unico conto di debito mensile sia i diritti relativi alle risorse proprie che all'Iva all'importazione. I diritti di accisa, invece, soggiacciono alle differenti scadenze previste dalla normativa di settore (art. 249 co., d.l.g. n. 504/1993, T.U.A.).

Infatti le modifiche apportate dall'art. 5 legge n. 213/2000 all'art. 78 in esame, che, si ricorda, ha nuovamente portato a 30 giorni l'intervallo di tempo massimo per il pagamento periodico, ridotto, in precedenza, a 10 giorni dall'art. 4, 2° co., d.l. n. 151/1991 convertito con modifiche in legge n. 202/1991, non risulta estensibile ai diritti di accisa (circ. n. 233/2000).

#### 25. (Segue). *Pagamento differito.*

Il «Capo Area Gestione Tributi» può consentire, anche a chi non sia operatore abituale, che il pagamento dei diritti sia differito rispetto alla registrazione. La modifica introdotta all'art. 79 T.U.L.D. dalla legge n. 213/2000, art. 5, che ha elevato a 30 giorni la scadenza della dilazione concessa anche per i diritti doganali (in precedenza per i dazi erano previsti: sette giorni) ed ha ricondotto ad unicità le scadenze dei pagamenti dell'Iva all'importazione a quelle dei dazi (art. 227 CDC).

Anche in questo caso dovrà essere prestata, di norma una garanzia ritenuta idonea dal «Capo Area Gestione Tributi».

Chi opera abitualmente sa bene che nella pratica operativa sia il pagamento periodico che il pagamento differito vengono utilizzati congiuntamente. Tale previsione è contemplata anche dalla normativa comunitaria [artt. 226, lett. b), 227, par. 2, CDC].

Il debitore può, comunque, effettuare il pagamento integrale o parziale dei dazi anche prima della scadenza indipendentemente dalle facilitazioni di pagamento accordategli (art. 230 CDC).

#### 26. La revisione dell'accertamento.

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 degli artt. 11 d.l.g. n. 374/1990 e 78 CDC, nei casi in cui viene riscontrata una diversità di «valore», «origine» o «classificazione» della merce rispetto al dichiarato.

La revisione si attua attraverso la rettifica della dichiarazione. Divenuta definitiva la revisione l'Ufficio provvede al recupero dei maggiori diritti dovuti dall'operatore o promuove d'Ufficio la procedura per il rimborso.

La revisione su uno degli elementi dell'accertamento (cioè di quantità, qualità, origine o valore) deve avvenire, entro tre anni da quando l'accertamento è divenuto definitivo (art. 11, 1° co., d.l.g. cit.; art. 221, par. 3, CDC). La comunicazione al debitore può essere effettuata oltre tale termine qualora l'Autorità doganale non abbia potuto determinare l'importo esatto dei dazi dovuti in quanto l'obbligazione doganale sia sorta a seguito di un atto perseguibile penalmente (art. 221, par. 4, CDC).

L'accertamento privo della menzione che individui i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che l'hanno determinato (art. 5 bis d.l.g. cit., introdotto dal d.l.g. n. 201/2001, n. 32).

La revisione dell'accertamento, comporta, ove ne ricorrano gli estremi, la contestazione delle violazioni; la legge n. 449/1997 all'art. 20, 4° co., sancisce la non applicabilità delle sanzioni amministrative nel caso in cui sia stato il dichiarante a chiedere spontaneamente la revisione dell'accertamento.

#### 27. Consegnata della bolletta.

L'iter procedimentale, iniziato con la dichiarazione doganale, si conclude con la consegna della «bolletta doganale» all'interessato, costituendo essa 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.

Solo per i regimi definitivi, come l'immissione in consumo o l'esportazione, si esaurisce ogni altra pretesa da parte dell'Autorità pubblica. Diversamente per altre destinazioni doganali — si pensi ad esempio ai regimi doganali sospensivi — con la consegna della bolletta doganale non viene soddisfatta la pretesa tributaria, ma ne viene accertato l'ammontare consentendo altresì alla parte interessata di perse-

guire le finalità prefissate con il vincolo della merce a quel determinato regime.

Occorre necessariamente aver chiaro, e pertanto va ribadito, il concetto che l'accertamento, di norma, diviene definitivo con l'apposizione della data e delle annotazioni sul documento (artt. 71 e 73 CDC; art. 9 d.l.g. n. 374/1990), sempre che l'importo dell'obbligazione, eventualmente sorta, sia stato pagato o garantito (artt. 73 e 74 CDC).

Le merci relative a dichiarazioni accettate, nell'ambito della procedura del «canale verde», senza verifica (sigla «CA»), l'accertamento diviene definitivo al momento della risposta («CA») del «circuitto doganale del controllo». In tal caso le merci si considerano svincolate al momento della consegna all'operatore commerciale dell'esemplare «figlia» della dichiarazione, il che avviene subito dopo l'apposizione da parte dell'addetto al terminale, nell'apposito riquadro (D/J) del DAU, dell'attestazione: «Conforme all'elenco — Dichiarazione non verificata» (ai sensi punto 2 nota UDC 146 del 29-1-1999).

La bolletta doganale è a tutti gli effetti un atto a rilevanza pubblica, pertanto eventuali alterazioni o false attestazioni, sono perseguibili penalmente (artt. 476-482 c.p.).

#### 28. Uscita dagli spazi doganali.

La bolletta doganale consegnata all'interessato (cosiddetta copia figlia — esemplare n. 3 del formulario DAU) consente allo stesso di disporre della merce e di trasportarla fuori dagli spazi doganali dove in precedenza era stata introdotta per l'operazione doganale (art. 43 CDC).

A tal fine, l'interessato dovrà presentare al servizio di riscontro (della G. di F.) la merce e la copia figlia della bolletta doganale.

#### 29. Servizio di riscontro.

Il servizio di riscontro è svolto dai militari della G. di F. nei luoghi indicati dall'art. 21, 2° co., T.U.L.D. e dal d.m. 28-1-1994, n. 256.

La norma del T.U.L.D. ha recepito quanto già previsto dagli artt. 157 e 158 del regolamento di servizio della G. di F., che estende l'attività a tutti i luoghi dove vengono effettuate operazioni doganali e non limitate solo all'ambito degli spazi doganali.

Esso ha lo scopo di rilevare la rispondenza della merce, attraverso un controllo sommario del numero dei colli e dell'aspetto esterno, con la documentazione doganale.

Il riscontro fisico delle merci è un atto lasciato alla discrezionalità dei militari operanti, salvo i casi in cui venga richiesto dal Capo della Dogana, o dai Funzionari addetti, o dai propri superiori gerarchici, o nel caso di merci particolarmente sensibili (esempio tabacchi, armi e munizioni).

I militari, effettuato o meno il riscontro, appongono la relativa attestazione sul retro della bolletta, e ne annotano l'operazione su appositi registri che vengono giornalmente presentati al Capo dell'Ufficio scritte della Dogana, per consentire così il necessario raffronto con la documentazione emessa. Sono stati altresì previsti casi di esonero dall'art. 3

d.m. del 1994 succitato (cui si rinvia), e più di recente dal d.l. 30-12-1997, n. 457, conv. in legge 27-2-1998, n. 30, il cui art. 7, co. 3 bis, ha esonerato dall'attività di riscontro i generi destinati a provviste di bordo.

ANTONIO DE CICCO

[www.antoniodecicco.it](http://www.antoniodecicco.it)  
-Demo- Riproduzione vietata