

ANTONIO DE CICCO

INGIUNZIONE DOGANALE

***NON PER PUBBLICAZIONE***

ESTRATTO  
DAL VOLUME AGGIORNAMENTO XIII DELLA  
ENCICLOPEDIA GIURIDICA  
2005

ISTITUTO DELLA ENCICLOPEDIA ITALIANA  
FONDATA DA GIOVANNI TRECCANI S.p.a.  
ROMA

# INGIUNZIONE DOGANALE

## SOMMARIO

1. - DEFINIZIONE
2. - LA RISCOSSIONE COATTIVA DEI DIRITTI DOGANALI
3. - EVOLUZIONE NORMATIVA DELLA RISCOSSIONE COATTIVA DEI DIRITTI DOGANALI
4. - QUADRO GIURIDICO-NORMATIVO NAZIONALE E COMUNITARIO
  - 4.1. - Premessa
  - 4.2. - I diritti doganali
  - 4.3. - La disciplina comunitaria delle risorse proprie
  - 4.4. - Dilazione di pagamento e sospensione
  - 4.5. - Dilazione e sospensione delle risorse proprie
5. - FONTI NORMATIVE
6. - BIBLIOGRAFIA

### 1. - DEFINIZIONE

La nozione di «ingiunzione doganale» è fornita dall'art. 82 del testo unico delle leggi doganali, meglio noto con l'acronimo di TULD, approvato con d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (in *G.U.*, n. 80 del 23 marzo 1973).

Per essa si intende l'atto con il quale il contabile doganale procede, secondo le norme stabilite dal t.u. emanato con r.d. 14 aprile 1910, n. 689 – riguardante le disposizioni relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici – alla riscossione dei diritti dovuti all'autorità doganale e non pagati in tutto o in parte.

La qualificazione di «doganale» attribuita a tale atto deriva, per espressa previsione normativa (art. 82 TULD cit.) appunto, dall'oggetto della riscossione coattiva, costituito dai «diritti doganali ed accessori» e dalla specifica procedura prevista, la quale si discosta, almeno in parte, da quella regolata dal r.d. citato, prevista più in generale per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi del demanio e dei servizi pubblici e delle tasse sugli affari. A tal proposito si rende opportuno evidenziare il carattere di specialità dell'«ingiunzione doganale»; infatti, il legislatore, negli altri casi, parla solo di «ingiunzione», per cui anche l'aggettivo «fiscale» è frutto di un linguaggio convenzionale, operato dalla giurisprudenza e dalla dottrina, riferito alla procedura riguardante le «entrate tributarie», mentre per le altre entrate potrebbe ritenersi sufficiente l'espressione *ingiunzione*, tutto al più accompagnata dall'aggettivo *amministrativa*; tuttavia, sia la dottrina che la giurisprudenza usano l'espressione *ingiunzione fiscale* come quella avente per oggetto tutte le entrate, anche se non tributarie, degli enti pubblici (v. INGIUNZIONE FISCALE).

### 2. - LA RISCOSSIONE COATTIVA DEI DIRITTI DOGANALI

Attualmente, il riordino della riscossione mediante ruolo, avvenuta con l'emanazione del d.legisl. 26 febbraio 1999, n. 46

entrato in vigore il 1° luglio dello stesso anno, ha introdotto, all'articolo 17, il principio della generalizzazione della riscossione coattiva mediante ruolo di tutte le entrate pubbliche ed ha esplicitamente previsto, all'articolo 21, che per tutte le entrate che abbiano causa in rapporti di diritto pubblico non è necessaria, per l'iscrizione a ruolo, l'esistenza del titolo esecutivo.

Pertanto, a decorrere dal 1° luglio 1999 per l'iscrizione a ruolo dei diritti doganali non occorre emettere più l'ingiunzione di pagamento ex art. 82 TULD, ma è sufficiente un qualsiasi atto di accertamento del tributo, atto che può rivestire qualsiasi forma, purché idonea allo scopo. Pertanto, da tale data, ai fini dell'iscrizione a ruolo si è resa superflua l'emissione dell'ingiunzione doganale, la quale perde la sua funzione di atto prodromico all'esecuzione.

Ne consegue che l'ingiunzione doganale, benché non espressamente abrogata, viene ad essere superata dall'attuale contesto normativo, quale titolo esecutivo in ragione proprio del principio che ha voluto l'unificazione della riscossione coattiva delle entrate pubbliche.

Deve invece essere notificato un apposito «avviso di accertamento suppletivo o di rettifica» contenente l'avvertenza che, in caso di mancato pagamento nel termine indicato nel predetto avviso, si procederà al recupero coattivo mediante iscrizione a ruolo, ai sensi del d.legisl. n. 46/1999. Analogamente non si procederà ad emettere ingiunzione di pagamento nel caso in cui occorra procedere alla riscossione coattiva dei diritti doganali accertati, ma l'iscrizione a ruolo avverrà direttamente sulla base della bolletta doganale, previa notizia al debitore delle iniziative che stanno per essere intraprese nei suoi riguardi (cfr. circ. n. 79/D del 19 aprile 2000).

Ne consegue che l'iscrizione a ruolo potrà avvenire, in caso di recupero coattivo del credito, direttamente sulla base degli importi accertati nella bolletta doganale, previa notizia al debitore delle iniziative intraprese, o tramite revisione di accertamento o di rettifica con comunicazione al debitore che, in caso di mancato pagamento, si procederà al recupero coattivo mediante iscrizione a ruolo ex d.legisl. citato.

Precedentemente per i diritti doganali l'art. 2, lett. c), del d.P.R. n. 43/1988 disponeva che l'iscrizione a ruolo doveva avvenire sulla base di un titolo esecutivo rappresentato proprio dall'ingiunzione ex art. 82.

Il Capo V del TULD (artt. 77-93), approvato con d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, aveva previsto distinte modalità di pagamento dei diritti doganali (v. RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE) a seconda che questo avvenga in forma spontanea (art. 77) o in forma coattiva (art. 81); quest'ultima procedura viene iniziata qualora nei tempi previsti non siano stati pagati i diritti accertati. L'azione dello Stato a promuovere la riscossione coattiva si prescrive, ex art. 84 del TULD, in tre anni. Termine ridotto, dai cinque iniziali, dall'articolo 29, comma 1, della l. n. 428/1990 per uniformare tale termine a quello previsto dalla normativa comunitaria e precisamente dall'art. 221 del CDC.

La procedura di riscossione coattiva veniva iniziata a carico del contribuente dal contabile doganale il quale procedeva ex art. 82 attraverso l'emissione di ingiunzione doganale. Questo è un atto formale che dà corso al procedimento; il contenuto e l'effetto dell'ingiunzione è di determinare e notifica-

re all'obbligato il debito di imposta. L'ingiunzione così costituisce al tempo stesso atto formale dell'accertamento dell'imposta (v. ACCERTAMENTO TRIBUTARIO) ed atto con il quale si inizia il procedimento coattivo per la riscossione. Benché la procedura di esecuzione abbia inizio con la notifica dell'ingiunzione (v. NOTIFICAZIONE: V - Diritto tributario), questa, tuttavia, non è propriamente atto coattivo, ma semplicemente un atto di intimazione, con il quale si concede al debitore moroso un ulteriore termine dilatorio di quindici giorni per pagare la somma liquidata, sotto la minaccia degli atti esecutivi da attuarsi secondo la procedura del r.d. n. 639/1910. Considerato che l'ingiunzione costituisce un invito al pagamento, sia pure assistito da una particolare forza coattiva, la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione è orientata nel ritenere reiterabile l'ingiunzione (Cass., 18 novembre 1971 - 6 aprile 1972, n. 1027, in *Riv. dir. fin.*, 1973, II, 225, con nota di D'AYALA VALVA, F., *Plurimposizione e reiterabilità dell'ingiunzione fiscale*) fintantoché l'Amministrazione finanziaria non acquisti il suo credito.

L'ingiunzione doganale si configura come un atto complesso, nel quale intervengono prima il contabile doganale, il quale redige l'atto, indicando il credito derivante dai diritti doganali, e quindi il pretore del luogo dove ha sede l'ufficio doganale; questi con l'apposizione del visto attribuiva all'ingiunzione il potere di esecutorietà che originariamente non aveva. L'intervento del pretore non costituiva un esame di legittimità della richiesta di pagamento, ma un atto dovuto, previo controllo della provenienza dell'atto da un ufficio doganale. Ogni contestazione è, infatti, rinviata in sede di impugnazione nell'apposita sede giudiziaria (v. AZIONE GIUDIZIARIA IN MATERIA TRIBUTARIA). È opportuno ricordare che il d.legisl. 19 febbraio 1998, n. 51 ha soppresso l'ufficio del pretore e l'ufficio del pubblico ministero presso la Pretura circondariale, per cui, fuori dai casi espressamente previsti dal citato decreto, le relative competenze sono da intendersi trasferite al tribunale ordinario. Inoltre il potere del pretore di rendere esecutivi atti emanati da autorità amministrative è soppresso e gli atti sono esecutivi di diritto.

L'ingiunzione per il recupero dei «diritti» dovuti all'Autorità doganale, quale atto distinto dalla c.d. *ingiunzione fiscale*, ha radici antiche, antecedenti al t.u. del 1910 citato, che si rinvengono sia nell'art. 93 del r.d. 13 febbraio 1896, n. 65 (in *G.U.*, 17 marzo 1896, n. 64) relativo all'*Approvazione del Regolamento per l'esecuzione del Testo unico delle leggi doganali* (r.d. 26 gennaio 1896, n. 20), il quale prevedeva che tale ingiunzione venisse emessa dal contabile doganale seguendo la procedura stabilita dal *Regolamento per l'esecuzione della legge sulla riscossione delle pene pecuniarie, delle spese di giustizia ed altri crediti gabellari*, approvato con r.d. 15 novembre 1868, n. 4708, sia nell'art. 24 della legge doganale del 25 settembre 1940, n. 1424, che ha sostituito le precedenti disposizioni in materia doganale previste dal r.d. n. 20 del 1896. Il contenuto degli articoli della legge doganale del 1940, a sua volta, è confluito nel TULD del 1973, rimanendo per lo più invariato, con l'esclusione, nel caso di specie, dell'originario ultimo comma dell'art. 24, il quale prevedeva il principio del *solve et repete*, dichiarato costituzionalmente illegittimo dalla Corte costituzionale con sentenza n. 21 del 31 marzo 1961 (in *Giur. cost.*, 1961, 1183, con nota di MICHELI, G.A., *Considerazioni sulla incostituzionalità del «solve et repete»*, anche in *Opere minori di diritto tributario*, I, Milano, 1982, 69).

Si rende opportuno evidenziare che il citato regolamento n. 65 del 1896 deve ritenersi tuttora in vigore, ove compatibile con l'attuale normativa, non essendo stato ancora emanato il *Regolamento per l'applicazione della legge doganale 25 settembre 1940, n. 1424*, come previsto dall'art. 151 l. n. 1424/1949. Pertanto, le disposizioni del regolamento del 1896 sono state coordinate nel tempo, prima, con quelle della legge doganale del 25 settembre 1940, n. 1424 e, successivamente, con quelle del TULD del 1973, cit., nel quale si rin-

venono anche la trasposizione e la trascrizione parziale della legge doganale del 1940. Al riguardo, si richiama l'articolo 347 del TULD che 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».

### 3. - EVOLUZIONE NORMATIVA DELLA RISCOSSIONE COATTIVA DEI DIRITTI DOGANALI

Per comprendere meglio il meccanismo della riscossione dei diritti doganali come si è evoluta nel tempo, essendosi essa sempre differenziata, per espressa previsione normativa, da quella operata per gli altri tributi, occorre percorrere brevemente l'evoluzione diacronica della legislazione e delle procedure della riscossione.

Premesso che le entrate pubbliche (statali e degli enti pubblici non economici) sono di natura tributaria o extratributaria, nei casi in cui il soggetto passivo di un'obbligazione tributaria non adempia al pagamento nei modi e nei tempi stabiliti, lo Stato o l'ente pubblico deve ricorrere coattivamente al recupero del credito.

Fino agli anni settanta non esisteva una normativa specifica che disciplinasse la riscossione coattiva dei tributi; pertanto per procedere al recupero forzato anche dei crediti di natura tributaria si faceva ricorso al *Testo unico delle entrate patrimoniali dello Stato*, emanato con r.d. n. 639 del 14 aprile 1910. Il procedimento di coazione veniva esperito con l'emissione dell'ingiunzione di pagamento notificata al debitore, con la quale veniva intimato al debitore stesso l'ordine di corrispondere entro 30 giorni la somma dovuta, a pena di atti esecutivi. L'ingiunzione originariamente veniva vistata dal pretore affinché acquistasse natura giuridica di titolo esecutivo, idoneo ad attivare la procedura esecutiva.

Agli inizi degli anni settanta ed in particolare con l'emanazione del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 viene prevista per la prima volta nell'ordinamento tributario in maniera specifica e compiuta la disciplina della riscossione coattiva delle imposte, prevedendo all'articolo 1 tre modalità:

- ritenuta diretta;
- versamento diretto del contribuente all'esattoria ed alle sezioni della tesoreria provinciale;
- iscrizione nei ruoli.

L'iscrizione nei ruoli era al tempo (art. 10) applicata alle esattorie per la riscossione delle imposte e delle altre somme per le quali non era prevista la ritenuta diretta e non era stato effettuato in tutto o in parte il versamento diretto.

La procedura di riscossione coattiva mediante ruolo, introdotta dal citato d.P.R. n. 602/1973, era però espressamente prevista per lo più per le imposte dirette. Per le imposte indirette, ed in particolare per i diritti doganali, il sistema di riscossione coattiva utilizzato era quello del combinato disposto degli artt. 82 e seguenti del TULD e del r.d. del 1910 citato. Infatti, l'art. 82 del TULD stabiliva che i diritti dovuti all'Autorità doganale e non pagati in tutto o in parte dovevano essere riscossi secondo le norme di cui al r.d. n. 609/1910, con l'avvertenza che avverso l'ingiunzione doganale poteva farsi opposizione all'autorità giudiziaria ordinaria entro il termine di 15 giorni dalla data della notifica. Al riguardo si richiama la sentenza n. 2572 del 17 marzo 1994 della Corte di cassazione (sez. I), secondo la quale l'opposizione all'ingiunzione fiscale emessa per la riscossione della sanzione pecuniaria prevista, al tempo, dall'art. 7 della legge 15 dicembre 1960, n. 1560 per il mancato pagamento della tassa di radiodiffusione relativa ad apparecchi provenienti dall'estero, doveva essere proposta nel termine di quindici giorni previsto dall'art. 82, secondo comma, del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 e non in quello di trenta di cui al primo comma dell'art. 3 del r.d. 14 aprile 1910, n. 639. In tal caso, infatti, la previsione di detta sanzione rientra tra i diritti doganali co-

me individuati dall'art. 34 del citato d.P.R. n. 43 del 1973, in quanto per l'art. 2, terzo comma, della legge n. 1560 del 1960 precisata, essa doveva essere corrisposta all'atto dello sdoganamento.

Ulteriori sviluppi al sistema della riscossione coattiva furono introdotti successivamente dal d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, entrato in vigore il 1° gennaio del 1990, riguardante *Istituzione del servizio di riscossione dei tributi ed altre entrate dello Stato e degli altri Enti Pubblici*. Il nuovo impianto normativo ha apportato sostanziali modifiche al sistema allora vigente della riscossione coattiva delineato dal d.P.R. n. 602/1973. In particolare fu sostituita la figura dell'«esattore» con quella del «concessionario del servizio di riscossione tributi» (art. 31) e fu esteso il sistema coattivo mediante ruoli di cui al d.P.R. n. 602/1973, anche alle tasse ed ai tributi indiretti comprese «le imposte di fabbricazione, le imposte erariali di consumo, i diritti doganali ed ogni altro diritto o accessorio la cui riscossione è demandata all'Amministrazione doganale», a norma dell'art. 67, comma 1. A tal punto si pose il problema di chiarire se l'ingiunzione di pagamento, quale titolo esecutivo prodromico alla procedura di riscossione coattiva, dovesse essere ancora emessa e notificata nei confronti del debitore, oppure se l'estensione della procedura di recupero coattivo mediante ruolo così riscritto dal d.P.R. n. 43/1988 avesse espunto l'ingiunzione doganale. Ciò in considerazione che l'articolo 130, comma 2, del d.P.R. da ultimo citato aveva disposto l'abrogazione di tutte le disposizioni che regolano, mediante rinvio al regio decreto del 1910, la riscossione coattiva delle imposte, dei diritti doganali e delle altre imposizioni di cui al disposto del citato articolo 67, comma 1, del d.P.R. citato. Al riguardo fu ritenuto dall'Autorità doganale, previo conforme parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, che l'ingiunzione doganale non fosse espunta in base alle nuove disposizioni dall'ordinamento, permanendovi come atto avente duplice natura di atto di accertamento e titolo esecutivo legittimante l'iscrizione a ruolo. A suffragare tale tesi concorre la lettura dell'articolo 2, lettera c), del d.P.R. n. 43/1988, che prevedeva che l'iscrizione a ruolo dei vari tributi – ivi compresi quelli doganali – dovesse avvenire sulla base di un titolo esecutivo, titolo che per i diritti doganali era costituito dall'ingiunzione doganale di cui all'articolo 82 del TULD. Così anche l'articolo 130, comma 2, del d.P.R. citato stabiliva l'abrogazione delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva, non la formazione dei titoli che giustificano l'iscrizione a ruolo.

Ne consegue che per i diritti doganali i crediti per i quali esisteva già un titolo esecutivo, quale una sentenza passata in giudicato di condanna al pagamento di tali diritti esattamente accertati nel *quantum debetur*, ovvero un'ordinanza intendentizia, o ancora un'ingiunzione di pagamento anche se opposta, l'iscrizione a ruolo doveva avvenire sulla base dei predetti atti non appena decorso il termine di pagamento. Per i crediti non assistiti da titolo esecutivo, invece, la riscossione coattiva dei diritti doganali doveva essere preceduta dalla notifica al debitore dell'ingiunzione ex articolo 82 del TULD, oppure nel caso di accise dalla spedizione mediante raccomandata postale di avviso di pagamento ex articolo 14 del TUA (*Testo unico sulle accise*, emanato con d.legisl. n. 504/1995). Esperite tali procedure, in caso di mancato adempimento da parte del debitore, l'amministrazione fiscale avrebbe dovuto procedere alla formazione del ruolo.

Di diverso avviso la Cassazione che, con due sentenze del 1998, rispettivamente la n. 6242 e la n. 10542, ha affermato che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 130, comma 2, d.P.R. n. 43/1988, l'Amministrazione doganale non può emettere ingiunzione di pagamento, ma deve procedere alla formazione dei ruoli da riscuotere sulla base delle disposizioni di cui al d.P.R. n. 43/1988. Successivamente, invece, la stessa Cassazione, con sentenza n. 10923 dell'11 luglio 2003, ha ritenuto, in tema di riscossione dei diritti doganali, che l'ingiunzione emessa ai sensi del r.d. 14 aprile 1910, n. 639 de-

ve ritenersi «sopravvissuta», nella sua componente di atto di accertamento della pretesa erariale (idoneo a dar vita ad un giudizio sulla legittimità della pretesa stessa), al disposto dell'art. 130, comma secondo, del d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, il quale, nell'abolire tutte le disposizioni che abrogavano la riscossione coattiva delle imposte mediante il rinvio al citato r.d. n. 639 del 1910 – e quindi anche l'art. 82 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, relativo alla riscossione coattiva, mediante ingiunzione di pagamento dei diritti doganali –, ha sancito l'abrogazione delle sole precedenti disposizioni in materia di riscossione e non anche quelle in materia di accertamento. Pertanto, tale ingiunzione, inidonea di per se stessa (in quanto emessa in epoca successiva all'entrata in vigore del citato d.P.R. n. 43 del 1988) ad attivare un procedimento di riscossione a mezzo ruoli, si sostanzia pur sempre in un invito al pagamento di quanto dovuto, in ordine al quale la notifica a mezzo del servizio postale deve ritenersi strumento idoneo al fine di portare a conoscenza del contribuente la pretesa erariale e di consentirgli la piena tutela del diritto di difesa anche in sede giudiziaria.

A risolvere, comunque, la controversa questione è intervenuto il legislatore, che con legge n. 337 del 28 settembre 1998 ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi volti a riordinare la disciplina della riscossione e a migliorare i risultati dell'attività dei Concessionari.

Furono pertanto emanati il decreto legislativo n. 46 del 26 febbraio 1999, relativo alla riscossione mediante ruolo, entrato in vigore il 1° luglio dello stesso anno, che ha riscritto il testo del d.P.R. n. 602 del 1983, il d.legisl. n. 112 del 13 aprile del 1999 riguardante i concessionari della riscossione, ed il d.legisl. n. 37 del 22 febbraio 1999 (in *G.U.*, n. 46 del 25 febbraio 1999) sul riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettere a) e c), della legge 28 settembre 1998, n. 337, che, in particolare, ha eliminato l'obbligo del «non riscosso come riscosso». Relativamente al primo dei tre decreti, è stata estesa, in particolare (art. 17), la procedura della riscossione mediante ruolo a tutte le entrate (sia tributarie che extratributarie) dello Stato e degli enti pubblici (esclusi quelli economici; si evidenzia inoltre che ai sensi dell'art. 35 d.legisl. 26 febbraio 1999, n. 46 le parole «esattore» ed «esattoria», ove ricorrenti nel presente decreto n. 602/1973, sono sostituite dalla parola «concessionario»). Le tipologie dei ruoli sono state portate, rispetto alle quattro precedenti, a due: quella ordinaria e quella straordinaria, formata quest'ultima quando vi è un fondato pericolo per la riscossione. È stato inoltre previsto che una volta formato il ruolo, esso viene sottoscritto dal titolare dell'Ufficio finanziario competente o dal suo delegato rendendolo così esecutivo. Viene pertanto ridisegnata la formazione del ruolo abolendo il precedente passaggio procedimentale che, mutuando la procedura già in vigore per la riscossione coattiva delle imposte sui redditi, assegnava al Direttore Compartimentale delle Dogane, oggi Direttore Regionale, previa verifica formale, il compito di apporre il visto di esecutorietà sui ruoli, per la successiva consegna al Concessionario. È stato altresì previsto che l'Ufficio finanziario debba formare un ruolo unico, distinto per ambito territoriale di operatività dei Concessionari in relazione ai domicili fiscali dei contribuenti, attribuendo maggiore speditezza all'attività del Concessionario ed evitando così la delega da concessionario a concessionario in quanto il d.P.R. n. 43/1988 prevedeva che i ruoli fossero consegnati al concessionario territorialmente competente in relazione al luogo dove era sorta l'obbligazione doganale, prescindendo dal domicilio fiscale del contribuente.

La nuova disciplina della riscossione coattiva, di cui al d.legisl. n. 46/1999, ha determinato un decentramento nella titolarità dell'adozione di taluni provvedimenti relativi ai ruoli, precedentemente attribuiti alle allora Direzioni Compartimentali. Attualmente i provvedimenti concernenti le dilazioni di pagamento delle somme iscritte a ruolo, la sospensione

amministrativa del ruolo ed il discarico delle quote inesigibili, in passato di competenza del Direttore Compartimentale in quanto organo deputato all'apposizione del visto di esecutorietà sui ruoli, sono stati, ora, attribuiti ai Direttori delle Circostrizioni doganali.

Il d.legisl. n. 112 del 13 aprile 1999, entrato anch'esso in vigore il 1° luglio del 1999, ha abrogato il precedente d.P.R. n. 43/1988 riscrivendo i rapporti tra ente impositore ed i Concessionari della riscossione. Si ricorda, a tal proposito, la possibilità di accesso diretto al sistema dell'Anagrafe tributaria da parte dei Concessionari, le cui modalità di accesso sono state fissate con d.m. 16 novembre 2000 (in *GU*, n. 275 del 24 novembre 2000). A norma dell'art. 19, comma 2, del d.legisl. n. 112/1999, al fine di ottenere il discarico per inesigibilità, dovrà provare di avere esperito ogni attività, in sede di accesso, sui beni segnalati dal sistema informativo dell'anagrafe tributaria. L'articolo 22, invece, fissa il termine generale di 10 giorni successivi alla riscossione, in base al quale il concessionario deve riversare all'ente creditore le somme riscosse.

Attualmente le disposizioni nazionali in materia doganale devono essere lette anche e soprattutto alla luce delle vigenti disposizioni comunitarie, essendo i diritti doganali composti anche dai «dazi» che costituiscono le «risorse proprie» della Comunità, come meglio si dirà in seguito.

#### 4. - QUADRO GIURIDICO-NORMATIVO NAZIONALE E COMUNITARIO

**4.1. - Premessa.** - La legislazione doganale rientra nelle politiche di esclusiva competenza comunitaria. Occorre al riguardo ricordare che di tutti i settori tributari quello doganale è l'unico completamente armonizzato e che la stessa Comunità si fonda proprio sull'unione doganale. Infatti, il diritto doganale trova il proprio presupposto normativo nelle politiche comunitarie previste dal Trattato istitutivo CEE (diventato CE dal 1993, a seguito del Trattato di Maastricht), artt. da 9 a 37, ed artt. 99, 100 e 100 A, ora rispettivamente da 23 a 31 e 93, 94 e 95, a seguito della nuova numerazione introdotta dal Trattato di Amsterdam (in vigore dal 1999).

Gli istituti di diritto doganale e la disciplina dei dazi trovano la loro principale regolamentazione a livello comunitario nelle disposizioni del *Codice Doganale Comunitario*, emanato con il Regolamento CEE del Consiglio n. 2913, del 12 ottobre 1992 (in *G.U.C.E.*, n. L 302 del 19 ottobre 1992), convenzionalmente noto con l'acronimo di CDC e nelle *Disposizioni di Applicazione al Codice Doganale Comunitario*, Regolamento (CEE) della Commissione n. 2454 del 2 luglio 1993 (in *G.U.C.E.*, n. L 253 del 11 ottobre 1993), convenzionalmente noto con l'acronimo di DAC. Entrambi costituiscono la base giuridica unica, per tutti gli Stati membri, nelle transazioni commerciali tra la Comunità europea e i Paesi terzi (v. *IMPORTAZIONE - disciplina tributaria ed ESPORTAZIONE - disciplina tributaria*). Nonostante che al CDC ed al DAC siano state apportate negli anni numerose modifiche agli articoli, fatto inevitabile in una materia che più delle altre risente dei mutamenti e delle evoluzioni politico-economiche dello scenario internazionale e del processo di integrazione europea, l'aver raccolto in un unico *corpus* la normativa ha consentito di seguirne meglio e senza dispersione le modifiche stesse e l'evoluzione dei singoli istituti.

Non pochi ed ancora irrisolti restano i problemi legati alla sovrapposizione delle normative, cioè alla possibilità di far coesistere e convivere la normativa nazionale con quella comunitaria.

A livello nazionale, la normativa di riferimento è rappresentata dalle disposizioni del TULD (*Testo unico della legislazione doganale*) del 1973, approvato con d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (in *G.U.*, n. 80 del 23 marzo 1973), il quale, unitamente alle altre disposizioni di legge e regolamentari ed al-

la prassi amministrativa, integra e disciplina gli aspetti non ancora armonizzati a livello comunitario (sistema sanzionatorio, contenzioso, riscossione dei diritti doganali). In realtà il TULD, mai ufficialmente abrogato, si pone per alcuni istituti in contrasto con la normativa comunitaria. Ciò richiede all'interprete una capacità ermeneutica notevole (dovendo questi, secondo i casi, disapplicare la normativa nazionale nei casi di contrasto) e comporta, di frequente, non poche difficoltà operative, che concorrono a formare un contenzioso crescente (v. *IMPORTAZIONE - disciplina tributaria ed ESPORTAZIONE - disciplina tributaria*).

A ciò si aggiunga che gli interventi di modifica del legislatore nazionale in materia sono stati finora alquanto disaggregati, con l'utilizzo di tecniche legislative talvolta atipiche che hanno portato fuori dall'alveo del TULD la legislazione di riferimento; ciò ha comportato, anche per gli operatori, la difficoltà di seguire nel tempo e di coordinare tra loro le modifiche intervenute.

In particolare, *nel settore della riscossione coattiva* occorre tenere in considerazione la specificità dei tributi doganali che riguardano, tra l'altro, come meglio si dirà in seguito, non solo la cosiddetta fiscalità nazionale (IVA ed accise), ma anche le «risorse proprie della Comunità», costituite queste anche dai «dazi all'importazione ed all'esportazione» e dalle altre «tasse di effetto equivalente», che sebbene accertati e riscossi dai singoli Stati membri sono direttamente messi a disposizione della Commissione europea.

La disciplina dei dazi trova la propria regolamentazione nella legislazione comunitaria, la quale espressamente prevede che le «risorse proprie comunitarie» debbano essere riscosse dagli Stati membri conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, eventualmente adattate alla legislazione comunitaria.

Resta pertanto alta l'attenzione al fenomeno della riscossione da parte delle istituzioni comunitarie, come testimoniano le periodiche relazioni presentate dalla Commissione europea - Direzione generale bilancio e dalla Corte dei conti europea, le quali evidenziano la bassissima percentuale di riscossione delle somme iscritte a ruolo a titolo di risorse proprie tradizionali.

**4.2. - I diritti doganali.** - I tributi che l'Autorità doganale esige all'atto delle operazioni doganali vengono definiti dalla normativa nazionale come «diritti doganali». Il TULD ne fornisce la nozione (art. 34), come è illustrato nella voce *IMPORTAZIONE (disciplina tributaria)*, cui si rinvia. Si considerano diritti doganali tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere, in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali.

Quanto detto serve a far comprendere che non tutti i tributi riscossi dall'autorità doganale rientrano nei «diritti doganali». Infatti tale autorità è competente a riscuotere diritti (imposte e tasse) per conto di altre amministrazioni pubbliche o per conto di enti diversi dallo Stato, che nulla hanno a che vedere con le operazioni doganali, e quindi con i diritti doganali. La legislazione comunitaria, al riguardo, non conosce la distinzione operata dal TULD, pertanto i tributi accertati e riscossi dall'autorità doganale possono distinguersi in: «risorse proprie» tradizionali (quali i dazi: di cui si occupa il CDC) con le quali le Comunità si finanziano e «fiscalità interna» (IVA, accise, ecc), cioè i tributi costituenti entrate tributarie dei singoli Stati membri.

Mancando ancora un'unificazione dei sistemi tributari dei Paesi membri, è opportuno distinguere, ai fini amministrativi e contabili, tra i tributi che vengono riscossi dall'autorità doganale, quelli messi a disposizione della Comunità (risorse proprie), e quelli riguardanti le entrate tributarie dei singoli Stati membri (fiscalità interna).

Pertanto, i diritti riscossi dall'autorità doganale possono distinguersi in due categorie: «risorse proprie» e «diritti doganali nazionali».

Le «risorse proprie» sono costituite essenzialmente da dazi all'importazione ed all'esportazione, 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. Tra i diritti che invece entrano a far parte delle «Entrate nazionali di ciascun Stato membro» si ricordano l'IVA e le accise.

**4.3. - La disciplina comunitaria delle risorse proprie.** - Al riguardo la disciplina del sistema delle risorse proprie comunitarie, attualmente regolamentata dal Reg. CE n. 1150/2000, all'art. 17 stabilisce che gli Stati membri sono tenuti a prendere tutte le misure necessarie affinché gli importi corrispondenti alle risorse proprie comunitarie accertate siano messi a disposizione della Commissione europea. Da tale obbligo le amministrazioni nazionali sono dispensate, ai sensi del successivo comma 2 dello stesso art. 17, solo se la riscossione anche coattiva non abbia potuto essere effettuata:

a) per ragioni di forza maggiore. La nozione di forza maggiore si ricava da quanto affermato in giurisprudenza (C. giust. CE, in causa C-1/70) per effetto della quale si è in presenza di un caso di forza maggiore allorché sussistano l'elemento oggettivo, rappresentato da circostanze anormali, e l'elemento soggettivo, costituito dalle conseguenze inevitabili malgrado tutta la diligenza utilizzata;

b) per motivi che non possono essere assolutamente imputabili agli Stati membri. Conseguentemente gli uffici doganali, onde evitare di incorrere in possibili responsabilità finanziarie, sono tenuti a valutare con estremo rigore ed attenzione le domande di scarico amministrativo delle quote inesigibili che i concessionari presentano ai sensi dell'art. 19 del d.legisl. n. 112/1999.

**4.4. - Dilazione di pagamento e sospensione.** - Nel settore tributario la scansione procedimentale dell'esecuzione forzata ha una propria disciplina specifica che si differenzia da quella che si instaura nei rapporti tra privati, che è coordinata e diretta dall'autorità giudiziaria secondo le norme del codice di procedura civile.

L'esecuzione forzata operata per mezzo del concessionario, titolare di funzioni pubbliche, può giungere, in caso di mancato pagamento, fino al pignoramento e successiva liquidazione.

A seguito della notifica della cartella di pagamento il debitore può:

- assolvere al pagamento della somma iscritta a ruolo;
- chiedere, nell'ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà, la dilazione di pagamento o la sospensione della riscossione per dodici mesi e la rateizzazione del pagamento in 48 rate, come previsto dall'art. 19 del d.P.R. n. 602/1973 nell'attuale testo vigente;
- impugnare il ruolo, chiedendo la contestuale sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell'art. 28 del d.legisl. n. 46/1999. Occorre rilevare che il ruolo può essere impugnato solo «per vizi propri» del ruolo stesso o della cartella non per quanto riguarda la legittimità della pretesa fiscale, la quale dovrà essere impugnata dopo la notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica dal soggetto passivo d'imposta nei termini di legge e non potrà essere contestata attraverso l'impugnazione del ruolo.

Per quanto riguarda la richiesta di dilazione del credito iscritto a ruolo, essa deve essere presentata dal contribuente, a pena di decadenza, prima dell'inizio della procedura esecutiva (art. 19, comma 2), intendendo per inizio il momento in cui viene effettuato il primo atto esecutivo. L'ufficio finanziario può concedere la dilazione soltanto dopo aver appurato, per il tramite del concessionario della riscossione, che alla data di presentazione dell'istanza l'azione esecutiva non sia stata avviata. Il contribuente al fine della richiesta di dilazione deve dimostrare la sussistenza della situazione di temporanea, obiettiva difficoltà nella quale versa, la quale di norma si concretizza

nell'impossibilità di pagare il debito iscritto a ruolo in un'unica soluzione e, tuttavia, è in grado di far fronte all'onere finanziario se ripartito in un numero di rate congruo rispetto alle proprie condizioni patrimoniali. L'ufficio, dopo una valutazione di opportunità ed in considerazione dell'obiettiva condizione del soggetto, determina il numero di rate da accordare. Per quanto concerne, invece, la sospensione, essa può essere accordata solo in ipotesi eccezionali, nelle quali la situazione di obiettiva difficoltà sia tale da non permettere al debitore di sopportare, neppure per un periodo di un anno, il pagamento rateale. Se la situazione di obiettiva difficoltà sia particolarmente grave da comportare anche per il futuro l'impossibilità di assolvere, pur se ratealmente, il debito iscritto a ruolo, non potrà essere accordata nessuna dilazione. Nei casi in cui l'importo iscritto a ruolo sia superiore a 50 milioni di lire, la norma subordina la concessione del beneficio della dilazione e della sospensione della prestazione di idonea garanzia, mediante polizza fideiussoria o fideiussoria bancaria. Relativamente ai dazi doganali occorre richiamare quanto verrà detto in seguito riguardo alle risorse proprie.

Nel caso di mancato pagamento della prima rata, o, successivamente, di due rate, il debitore decade dal beneficio della rateazione e l'intero importo iscritto a ruolo è immediatamente riscuotibile in un'unica soluzione. L'art. 1, comma 1, lett. a), del d.legisl. n. 193/2001 ha aggiunto un comma 4 bis all'art. 19 del d.P.R. n. 602/1973 stabilendo che si decade dal beneficio della dilazione se il fideiussore non versa l'importo garantito entro 30 giorni dalla notifica di apposito avviso e il Concessionario può procedere ad espropriazione forzata nei riguardi del fideiussore stesso sulla base del ruolo emesso a carico del debitore originario. Nel caso invece di ricorso questo potrà, come detto in precedenza, essere esperito unicamente per i vizi propri del ruolo o della cartella.

**4.5. - Dilazione e sospensione delle risorse proprie.** - Per i dazi in quanto «risorse proprie» in conformità dei principi generali contenuti negli articoli 229 e 244 del CDC, la dilazione e la sospensione del pagamento sono sempre subordinati alla prestazione di una garanzia, indipendentemente dall'importo iscritto a ruolo, a meno che non ricorrano le condizioni previste dall'ultimo paragrafo dell'art. 229 e dal quarto comma dello stesso art. 244, il cui ambito applicativo dei primi due commi è stato delimitato dalla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (divenuta a seguito delle modifiche apportate dal Trattato di Nizza Corte di giustizia dell'Unione europea), del 17 luglio 1997, in causa C-130/1995. Al riguardo la Corte ha stabilito che:

- a) l'art. 244, secondo comma, deve essere interpretato nel senso che l'autorità doganale sospende, in tutto o in parte, l'esecuzione di una decisione impugnata quando uno solo dei due presupposti indicati nella norma (*periculum in mora* e *fumus boni iuris*) è soddisfatto, di modo che la sospensione deve essere sempre concessa quando è da temere un danno irreparabile per l'interessato;
  - b) il fatto che un danno irreparabile possa essere subito dall'interessato in caso di esecuzione immediata di una decisione doganale impugnata non impedisce all'autorità doganale di subordinare la sospensione dell'esecuzione di tale decisione alla costituzione di una garanzia. Tuttavia, se il fatto di esigere una garanzia, a motivo della situazione del debitore, può provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale, l'autorità doganale ha la facoltà di non esigere la costituzione della stessa;
  - c) l'importo della garanzia deve essere fissato, ex art. 192, n. 1, del CDC, in misura pari all'ammontare esatto dell'obbligazione; tuttavia se la costituzione di una garanzia può provocare al debitore gravi difficoltà di carattere economico, l'importo stesso può essere fissato, ai sensi dell'art. 192, n. 2, del Codice, in misura inferiore all'importo globale dovuto.
- L'art. 232, comma 1, lettera a), del CDC citato dispone che, quando l'importo dei dazi non è stato pagato nel termine sta-

bilito, l'autorità doganale può avvalersi di tutte le possibilità offerte dalle disposizioni in vigore, compresa l'esecuzione coattiva, per garantire il pagamento dell'importo. Non essendo norme comunitarie in materia di riscossione dei dazi, si rinvia alle disposizioni vigenti richiamandosi a quanto disposto dall'articolo 4 del CDC, che nelle definizioni intende per disposizioni vigenti le nazionali e quelle comunitarie. Viene affermato dalla C. giust. CE (vedasi cause riunite C-153/94 e C-204/94, punto 66 in sentenza del 14 maggio 1996), con richiami a precedenti conformi pronunce, che è compito dell'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, se non vi sono disposizioni comunitarie in materia, stabilire le modalità e le condizioni di riscossione degli oneri finanziari comunitari, purché dette modalità e condizioni non rendano il servizio di riscossione delle tasse e degli oneri comunitari meno efficace di quello relativo alle tasse ed agli oneri nazionali dello stesso tipo, né rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'attuazione della normativa comunitaria. L'articolo 8, comma 1, della decisione del Consiglio del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie comunitarie (in *G.U.C.E.*, n. L 253 del 17 ottobre 2000), stabilisce che le risorse proprie comunitarie devono essere riscosse dagli Stati membri conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative nazionali, eventualmente adattate alle esigenze della normativa comunitaria e che la Commissione europea procede all'esame delle disposizioni nazionali comunicando agli Stati membri gli adattamenti che ritiene necessari per garantire che esse siano conformi alla normativa comunitaria.

#### 5. - FONTI NORMATIVE

Per la disciplina doganale: Trattato istitutivo della Comunità europea del 25 marzo 1957, ratificato in Italia con l. 14 ottobre 1957, n. 1203, e successive modifiche; Trattato istitutivo dell'Unione europea, ratificato in Italia con l. 3 novembre 1992, n. 454; d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (*Approvazione del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale*), e successive modifiche ed integrazioni; Regolamento CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (*Istituzione del Codice Doganale Comunitario*), in *G.U.C.E.*, L 302 del 19 ottobre 1992; Regolamento CEE 2 luglio 1993, n. 2454 (*Disposizioni d'applicazione del regolamento CEE del 12 ottobre 1992, n. 2913 del Consiglio*) in *G.U.C.E.*, L 253 dell'11 ottobre 1993; d.legisl. 26 ottobre 1995, n. 504 (*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*); Regolamento CEE del Consiglio n. 2658 del 23 luglio 1987 (*Relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla Tariffa Doganale Comune e successive modifiche ed integrazioni*), in *G.U.C.E.*, L 256 del 7 settembre 1987.

Per l'imposta sul valore aggiunto, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*), e successive modifiche ed integrazioni.

Per la riscossione delle imposte: d.P.R. 39 settembre 1973, n. 602 (*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*); l. 28 settembre 1998, n. 337 (*Delega al Governo per il riordino della disciplina relativa alla riscossione*); d.legisl. 22 febbraio 1999, n. 37 (*Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettere a e c, della legge 28 settembre 1998, n. 337*); d.legisl. 26 febbraio 1999, n. 46 (*Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337*); d.legisl. 13 aprile 1999, n. 112 (*Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337*).

#### 6. - BIBLIOGRAFIA

— Per la legislazione doganale: [1] GENNUSO, S., *Manuale di diritto doganale*, Pt. Gen., Roma, 1975; [2] DE CICCO, A., *Legislazione e tecnica doganale. Limiti ed opportunità delle transazioni commerciali con l'estero, contrasto alle frodi nella globalizzazione dei mercati. Esame di casi pratici*, 3° ed., Torino, 2003; [3] DE CICCO, A., *Codice annotato di diritto tributario internazionale e commercio estero*, Torino, 2004; [4] DE CICCO, A., *Codice comunitario dei trattati istitutivi della Comunità europea e dell'Unione europea aggiornato a Nizza*, Milano, 2001; [5] DE CICCO, A., *Importazione (disciplina tributaria)*, in questa *Enciclopedia*, XVI, 2002; [6] DE CICCO, A., *Esportazione (disciplina tributaria)*, in questa *Enciclopedia*, XIII, Roma, 2002.

— Per la legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto: [7] *Manuale dell'IVA*, a cura di G. Giuliani.

— Per il diritto tributario: [8] DE MITA, E., *Principi di diritto tributario*, II ed., Milano, 2000; [9] FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario*. Pt. spec., II ed., Padova, 2000; [10] FERLAZZO NATOLI, L., *Il sistema tributario italiano*, III ed., Torino, 2001; [11] LUPI, R., *Diritto tributario*. Pt. spec., VI ed., Milano, 2000; [12] TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, II, V ed., Torino, 1999; [13] ROMANO TASSONE, A., *Motivazione dei provvedimenti amministrativi e sindacato di legittimità*, Milano, 1987; [14] SANTACROCE, B., «Sanzioni fiscali», *La disciplina delle sanzioni amministrative in materia di imposte dirette, indirette e doganali*, Milano, 2003; [15] RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996; [16] GIANNINI, A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed., Milano, 1968; [17] ALEMANNI, G., *La riscossione delle entrate*, Milano, 2001; [18] FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Torino, 1991.

ANTONIO DE CICCO