

VOLUME LXXXV - 2012

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

Rassegna di giurisprudenza
comunitaria e nazionale
sui dazi e diritti doganali

INDICE GENERALE

PARTE I - PROFILI SOGGETTIVI E OGGETTIVI DELL'OBBLIGAZIONE DOGANALE E OBBLIGHI FORMALI di Nicola Pennella	5
1.1 I soggetti passivi	5
1.2 Il presupposto oggettivo dell'obbligazione doganale	12
1.3 La dichiarazione doganale	18
PARTE II- PRINCIPI DI APPLICAZIONE DEI DAZI DOGANALI di Filippo Mancuso	23
2.1 La classificazione tariffaria delle merci	23
2.2 L'origine delle merci	28
2.3 Il valore in dogana delle merci	37
PARTE III - DALLA FASE DEL CONTROLLO AMMINISTRATIVO A QUELLA DELLA TUTELA GIUDIZIALE di Nicola Pennella	45
3.1 Controllo amministrativo, contabilizzazione e liquidazione del tributo doganale	45
3.2 Revisione dell'accertamento doganale e rilevanza della fase del contraddittorio	50
3.3 Esimente della buona fede e applicazione giurisprudenziale dell'abuso del diritto	59

3.4 Fase della riscossione e ampliamento dei termini per violazioni penalmente rilevanti	65
3.5 Rimborso e traslazione del tributo doganale	72
3.6 Interessi, sanzioni amministrative e giurisdizione	82
Bibliografia	91

PARTE I

Profili soggettivi e oggettivi dell'obbligazione doganale e obblighi formali

di Nicola Pennella

1.1 I soggetti passivi

I soggetti passivi dell'obbligazione doganale sono individuati dalla disciplina comunitaria vigente (ossia quella contenuta ancor'oggi nel codice doganale comunitario, approvato con reg. CEE n.2913 del 1992, da ora C.D.C., attesa la mancata entrata in vigore delle norme applicative del Reg. CE n.450 del 2008) ex art. 4, n.12, C.D.C. citato, in qualsiasi persona tenuta al pagamento dell'obbligazione doganale, successivamente individuata in relazione ai diversi presupposti impositivi previsti dal citato codice comunitario. Infatti, in via di fisiologica applicazione della normativa doganale, il successivo n.18 dello stesso art.4 determina il soggetto passivo nel dichiarante, ossia nella *“persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio ovvero la persona in nome della quale è fatta una dichiarazione in dogana”*, come confermato dal successivo art.201, co.3, in tema di nascita dell'obbligazione doganale, individuando il debitore nel dichiarante, nel suo rappresentante in via diretta (quando agisce a nome e per conto di terzi) oppure indiretta (quando agisce a nome proprio, ma per conto di terzi). Proprio il rappresentante indiretto specializzato integra la figura dello spedizioniere doganale la cui attività sin dalla sentenza della Corte di Cassazione 7 novembre 1973, n.21898 (in *Rass. dir. tecn. dog.*, 1975, 53,

riguardo all'art.40 del testo unico sulle leggi doganali approvato col d.P.R. Repubblica 23 gennaio 1973, n.43, da ora T.U.L.D.) è stata qualificata non necessariamente in termini di attività imprenditoriale, ma di attività libero professionale in quanto espressiva di una *locatio operis*.

Il debitore dell'obbligazione doganale viene, quindi, individuato nel dichiarante in dogana, ossia nel soggetto che non è necessariamente l'importatore o il proprietario della merce, come confermato dall'art.64, par.1, C.D.C., ove si stabilisce che la dichiarazione in dogana può essere effettuata da chiunque sia in grado di presentare o di far presentare all'Autorità doganale competente la relativa merce e tutti i documenti richiesti per il regime doganale prescelto (ossia del soggetto che ha la mera disponibilità fattuale della merce, restando ininfluenza la titolarità e il rapporto giuridico tra costui e i beni importati). La sentenza della Corte di Giustizia 13 novembre 1984, n.C-98/83 e C-230/83, *Van Gend Loos Nv* (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1984, I, 3763) che ha qualificato gli agenti doganali che agiscono in rappresentanza indiretta in termini di <operatori professionali esperti>, con l'effetto che il ricevere certificati di origine invalidi non è stato considerato circostanza imprevedibile e inevitabile, malgrado la migliore diligenza, e che tale soggetto – alla luce dell'art.13 del regolamento CEE n.1430/79 – “*per la natura stessa delle sue funzioni, è responsabile sia del pagamento dei diritti all'importazione che della regolarità dei documenti ch'egli presenta alle autorità doganali*”. Infine occorre evidenziare come, in via patologica il soggetto passivo sia stato individuato non soltanto nella persona che ha proceduto all'introduzione irregolare della merce (art.202, C.D.C.) o che ha sottratto la merce al controllo doganale (art.203, C.D.C.), ma anche nei partecipanti a tali eventi, i quali, “*sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare*”, hanno consumato o utilizzato la merce, in zona franca o in deposito franco (art.204, C.D.C.) e in generale coloro che hanno violato determinati obblighi (art.205, C.D.C.).

La disciplina nazionale sulla rappresentanza prevede all'art. 40 del citato T.U.L.D. che la rappresentanza indiretta è libera, mentre quella diretta, limitatamente alle dichiarazioni in dogana, è – appunto – riservata agli spedizionieri doganali iscritti nell'albo professionale istituito con la legge 22 dicembre 1960, n. 1612, salvo – ma limitatamente alle dichiarazioni in dogana – il conferimento anche ad uno spedizioniere doganale non iscritto nell'albo professionale, purché si tratti di un dipendente del proprietario della merce (art.43). Tale assetto legislativo scaturisce dall'intervento della Corte di Giustizia CEE 9 febbraio 1994, n. C-119/92 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1994, I, 393) di condanna all'Italia per inadempimento degli artt.2, 3 e 6 del reg. CEE n. 3632/85, in quanto prevedeva spettasse al proprietario fare la dichiarazione doganale, riservava la rappresentanza a spedizionieri doganali senza aver previsto la dichiarazione in nome proprio e per conto di terzi e richiedeva le stesse qualifiche dei dichiaranti al personale dipen-

dente o ai professionisti indipendenti. Peraltro è da osservare come l'art.5, co. 4, n. 2, del citato Reg. CEE del 1992, precisa che la persona che non dichiara di agire a nome o per conto di un terzo o che dichiara di agire a nome o per conto di un terzo senza disporre del potere di rappresentanza è considerata agire a suo nome e per proprio conto, mentre l'art.43 del T.U.L.D., al terzo comma, dispone che tali dipendenti sono considerati procuratori speciali, che agiscono sotto la responsabilità del proprietario delle merci o dell'amministrazione statale, postale o ferroviaria dalla quale dipendono.

La giurisprudenza comunitaria ha individuato il soggetto passivo ai sensi dell'art.291, n.1, del reg. CEE 2 luglio 1993, n.2454, di applicazione del C.D.C. (nella formulazione anteriore alle modifiche approvate col Reg. CEE n.1602 del 2000) che indica la "*persona che importa o che fa importare la merce*" in quella persona cui la merce è destinata e che ha l'intenzione di utilizzarla per la destinazione particolare prevista, indipendentemente dal fatto che effettui essa stessa la dichiarazione doganale o che si faccia rappresentare a tal fine ai sensi dell'art.5 del citato codice doganale comunitario. In questo senso si esprime la sentenza della Corte comunitaria 6 novembre 2008, n. C-248/07, *Trespa International* (in *questa rivista*, 2009, fasc. n. 1, con commento di Filippo Mancuso), rilevando come la suddetta nozione non designa il rappresentante di tale persona presso le autorità doganali, ad eccezione del caso in cui si ritenga che detta persona agisca in nome proprio e per proprio conto e debba, quindi, essere considerata come un importatore. Viceversa, la Corte di Giustizia ha evidenziato che, quando l'agente doganale non dichiara di agire in nome e per conto di un terzo o dichiara di agire in nome e per conto di un terzo senza detenere un potere di rappresentanza, tale agente viene considerato come se fosse lui stesso l'importatore e, per l'effetto, deve essere in possesso di un'autorizzazione scritta per poter beneficiare di un trattamento doganale favorevole per le merci importate.

La disciplina nazionale individua i soggetti obbligati al pagamento del tributo doganale nel proprietario della merce e, solidalmente, in coloro per il cui conto la merce è stata importata o esportata, come dettato dall'art.38 del T.U.L.D., alla quale previsione occorre aggiungere quella dettata dall'art.201, co.3, del C.D.C. secondo cui il debitore non è soltanto il dichiarante, ma, "*in caso di rappresentanza indiretta, è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana*". Nell'ipotesi d'irregolare esportazione o importazione la Corte di Giustizia nella sentenza 15 settembre 2005, n. C-140/04, U.A.M.A. e S.T. (in *questa rivista*, 2005, fasc. n. 4, con commento di Filippo Mancuso) ha avuto cura di rilevare come in tema di nascita dell'obbligazione doganale per una merce soggetta a dazi all'importazione, l'art. 203, co. 3, quarto trattino, del citato C.D.C. del 1992 – che ricomprende, tra i debitori dell'obbligazione

in questione, anche “*la persona che deve adempiere agli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea*” – deve essere interpretato nel senso che, in caso di sottrazione di merce posta in custodia temporanea, debitore dell’obbligazione doganale all’importazione è colui che, dopo lo scarico di tale merce, la detenga per garantirne la rimozione o l’immagazzinamento. La Corte comunitaria ha, pertanto, concluso che l’espressione “*la persona che deve adempiere gli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea*”, dopo lo scarico delle merci di cui trattasi, designa colui che assicura la detenzione di tali merci in quanto soggetto che è in grado di ripresentarle a qualsiasi richiesta dell’autorità doganale, mentre la persona che ha sottoscritto la dichiarazione sommaria a quel punto non esercita più il controllo materiale sulle dette merci.

La giurisprudenza nazionale ha escluso la responsabilità del rappresentante diretto per incompatibilità dell’art. 41, co. 2, del T.U.L.D. con le disposizioni comunitarie in materia, come affermato dalla sentenza della Cassazione 14 maggio 2008, n. 12039 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n. 3, con commento di Filippo Mancuso), ove si statuisce l’illegittimità dell’ingiunzione doganale emessa nei confronti dello spedizioniere doganale, ritenuto dall’Amministrazione finanziaria responsabile in via sussidiaria per il mancato pagamento di maggiori diritti doganali dovuti a seguito di rettifica dell’accertamento o di revisione della liquidazione. Ai fini dell’esclusione dall’adempimento dell’obbligazione doganale per colui, come lo spedizioniere, che abbia agito in nome e per conto del proprietario della merce transitata in dogana, viene indicato dalla giurisprudenza nazionale l’art.2, co.1, Reg. CEE n.1031 del 1988, con le pronunce di legittimità 1° agosto 2000, n.10047 (in *questa rivista*, 2000, n.213), 26 settembre 2003, n.14312 (in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1420) e 20 febbraio 2006, n.3623 (in *Mass. Giur. It.*, 2006). Il legislatore nazionale, in presenza di ripetute censure sollevate dalle istituzioni comunitarie, ha preso atto dell’incompatibilità delle richiamate disposizioni dell’art.41 del T.U.L.D. con la normativa comunitaria, provvedendo alla sua abrogazione con l’art.28 della legge 8 maggio 1998, n.146 (in circolari ASSONIME n.19 e n.61 del 1998), determinando la responsabilità solidale dello spedizioniere doganale col proprietario soltanto nell’ipotesi di operazioni di esportazione e di importazione effettuate solamente in rappresentanza indiretta.

L’inclusione del rappresentante diretto tra i soggetti passivi dell’obbligazione doganale emerge in caso d’illecito, ossia ogni volta che tale soggetto abbia partecipato “*sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare*”, come prevede l’art.202 del C.D.C. il quale lo qualifica debitore dell’obbligazione doganale sorta in seguito all’irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all’importazione, unitamente alla persona che ha proceduto a tale

introduzione irregolare. La giurisprudenza comunitaria si era espressa in tali termini con le sentenze della Corte di Giustizia CE 4 marzo 2004, cause riunite n. C-238/02 e C-246/02 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2004, I, 2141) e 23 settembre 2004, causa n. C-414/02 (ibidem, 2004, I, 8633) e 7 maggio 2010, n.11181 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso), nella quale ultima venne ben rilevato come in tema di dazi all'importazione, l'art.202 del citato C.D.C. comporta che tali soggetti, pur essendo rimasti estranei al procedimento penale instaurato a carico di terzi, rispondono, solidalmente con questi, dell'obbligazione doganale, quando si possa ragionevolmente presumere che sapessero o dovessero ragionevolmente sapere che l'introduzione era irregolare (come nel caso di soggetto esercente professionalmente l'attività di importazione, sul punto si veda la sentenza della Cassazione, 28 dicembre 1994, n.11229 (in *Mass. Giur. It.*, 1994). A sua volta la Corte di Giustizia nella sentenza 15 settembre 2005, n. C-140/04, U.A.M.A. e S.T. (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso), ha affermato che se debitore dell'obbligazione doganale è – ai sensi del citato art.203, n.3, quarto trattino, C.D.C. – colui che detiene effettivamente tali merci al momento della loro sottrazione al controllo doganale, l'art.213, C.D.C., nel prevedere che, “quando per una medesima obbligazione doganale esistano più debitori, essi sono tenuti al pagamento dell'obbligazione in solido”, esclude che la persona firmataria della dichiarazione sommaria, a differenza di colui che detiene le merci dopo il loro scarico, sia in grado di ripresentarle a qualsiasi richiesta delle autorità doganali.

Il rappresentante fiscale ai fini IVA è responsabile in solido con il proprietario e destinatario delle merci anche per il pagamento dell'obbligazione doganale all'importazione, secondo la giurisprudenza della Cassazione espressa con le sentenze 26 marzo 2009, n.7261, e n.7262 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.3, con commento di Filippo Mancuso) e 3 febbraio 2012, n.1574, (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso, e indicazione delle coeve, conformi sentenze nn.1575, 1576, 1577, 1578, 1579, 1580, 1581) alla condizione che risulti indicata la propria ragione sociale nella relativa dichiarazione e abbia partecipato alle operazioni di importazione. Nella sentenza da ultimo citata è stato rilevato che a norma dell'art.201, par.3, C.D.C., quando una dichiarazione è resa in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano, o avrebbero dovuto essere a conoscenza della sua erroneità, sono obbligati al pagamento dei diritti doganali e analoga regola è, peraltro, prevista in ambito nazionale dall'art.38 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n.43, che vincola all'obbligazione doganale tutti coloro comunque ingeritisi nell'operazione. La giurisprudenza della Suprema Corte è ferma nel ritenere, quindi, con la pronuncia

28 maggio 2008, n.13890 (in *Mass. Giur. It.*, 2008) e la citata sentenza 26 marzo 2009, n.7261 (in *questa rivista*, fascicolo n.3 del 2009 con nota di Filippo Mancuso) che la responsabilità ai fini IVA ex art.17, co.2, del d.P.R. n.633 del 1972, del rappresentante fiscale trova fondamento nella previsione dell'art.70 del d.P.R. n.633 del 1972, in virtù della quale l'IVA all'importazione e i diritti di confine presentano, quanto a meccanismi applicativi, disciplina comune e, pur configurando tributi distinti e separatamente liquidati, sono resi oggetto di unico prelievo effettuato sulla bolletta doganale quale condizione per il rilascio della merce.

La responsabilità per omesso pagamento dell'IVA è stata esclusa nei confronti dello spedizioniere doganale che abbia presentato la dichiarazione d'intento in dogana, secondo quanto previsto dalla norma d'interpretazione autentica dettata dall'art.8, co.3, della legge n.213 del 2000, ritenendo responsabili soltanto i cessionari, i committenti e gli importatori che tale dichiarazione abbiano a proprio nome sottoscritto. A tale risultato era già pervenuta la giurisprudenza nazionale con le citate sentenze della Cassazione 1° agosto 2000, n.10047 (in *questa rivista*, 2000, n.213 in GT, *Riv. giur. trib.*, 2001, 1287, con nota di Loconte), 18 giugno 2003 n.9782 (in *questa rivista*, 2003, fasc. n.3), 12 luglio 2005 n.14678 (idem, fasc. n.4 del 2005, ed ivi indicazioni di successive, conformi decisioni 30 gennaio 2006, nn.1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, 20 febbraio 2006, n.3623 e 3624 e 26 luglio 2006, n.17051) e 20 febbraio 2006, n.3623 (in *Mass. Giur. It.*, 2006), in quanto tale responsabilità patrimoniale riguarda esclusivamente l'ipotesi di rettifica dell'accertamento doganale, dovuta ad una diversa individuazione degli elementi posti a base della liquidazione dell'imposta contenuta nella bolletta, mentre la falsità della dichiarazione d'intenti dà luogo alla mera riscossione dell'imposta liquidata in sede di accertamento, il cui pagamento è rimasto inizialmente sospeso. Nella sentenza da ultimo citata, fu rilevato che la responsabilità dello spedizioniere non può trovare fondamento nel rischio professionale, per avere egli fatto affidamento sulla bontà della dichiarazione rilasciata dall'importatore e aver omesso di accertarne la veridicità, in quanto il controllo che egli può effettuare riguarda solo la corrispondenza tra la dichiarazione che egli fa alla dogana e la situazione oggettiva della merce risultante dalla documentazione fornita dall'imprenditore, e non si estende quindi alla verifica dell'esistenza di un "plafond" disponibile, che presupporrebbe un'ispezione della contabilità della ditta importatrice.

La facoltà degli spedizionieri di effettuare il pagamento periodico dei tributi doganali oppure di differirlo – ai sensi, rispettivamente, degli artt.78 e 79 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n.43 – impone la presentazione di una garanzia (usualmente individuata in una polizza fideiussora) i cui rapporti tra impresa assicuratrice e il proprietario della merce che tale garanzia non ha sottoscritta ha interessato duramente la giurisprudenza nazionale. Le sezioni unite della Cassazione, con le sentenze 15 gennaio

1993, n.499 e n.500 (in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, 66, con nota di Graziano), hanno statuito che alla società assicuratrice, escussa dall'Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuto il diritto di surrogazione e di regresso ex artt.1949-1951, cod. civ., nei confronti del proprietario-importatore, il quale, nonostante il ricorso all'attività dello spedizioniere (che assume la veste di condebitore in solido), è soggetto passivo del rapporto tributario, e – quindi – dell'obbligazione garantita. D'altra parte, e anche nell'ipotesi che lo spedizioniere doganale esegua le operazioni in dogana per conto del proprietario della merce in forza di subdelega ricevuta dal mandatario di quest'ultimo, non rileva che i diritti doganali siano rimasti insoddisfatti a causa del comportamento illecito dello spedizioniere, il quale non abbia provveduto a versare alla dogana le somme ricevute dall'importatore, giacché la circostanza interferisce non solo sul debito d'imposta o sulla fidejussione, ma nel rapporto interno fra spedizioniere ed importatore medesimi, come da ultimo rilevato nella sentenza della Corte di Cassazione 1° marzo 2006, n.4575 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso).

La surrogazione del fidejussore in tutti i diritti e le azioni spettanti all'Amministrazione finanziaria fa decorrere gli interessi nella misura fissata dall'art.86 del d.P.R. n.43 del 1973 sulle somme pagate, con decorrenza dal giorno del pagamento, come ben evidenziato dalla sentenza della Corte italiana regolatrice del diritto 21 maggio 1998, n.5053 (in *Mass. Giur. It.*, 1998). L'ambito di tale facoltà di surrogazione e regresso, naturalmente, è delimitato dal rapporto d'identità oggettiva dell'obbligazione del proprietario nei confronti del fidejussore e dell'Amministrazione finanziaria, tanto che non può operare, per la sentenza della Suprema Corte 3 ottobre 1997, n.9657 (in *Mass. Giur. It.*, 1997) allorquando la compagnia assicuratrice paghi al di fuori dell'esistenza di qualsiasi rapporto fidejussorio, e rinviene il suo termine prescrizione nello stesso termine di cinque anni previsto dall'art.84 del citato d.P.R. n.43 del 1973 per la prescrizione dell'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali, come affermato dalla pronuncia di legittimità 14 febbraio 1997, n.1413 (in *Mass. Giur. It.*, 1997). Infine la sentenza del Supremo collegio 13 gennaio 1998, n.207 (in *Mass. Giur. It.*, 1998) evidenzia come, qualora la compagnia assicuratrice che abbia rilasciato polizza fideiussoria per il pagamento del tributo doganale e provveduto a soddisfare l'Amministrazione finanziaria agisca in surrogazione nei confronti dell'obbligato principale secondo la previsione dell'art.1949, cod. civ., la competenza per territorio sussiste con riguardo sia al *forum contractus*, sia al *forum destinatae solutionis*, “*atteso che la vicenda surrogatoria configura una successione dal lato attivo nel medesimo rapporto obbligatorio, subentrando il solvens in conseguenza del pagamento, nell'identica posizione del creditore obbligato*”.

Le garanzie prestate rilevano anche per il trasporto internazionale delle merci accompagnate da carnet TIR, regolate dall'art.8 della conven-

zione doganale adottata a Ginevra il 14 novembre 1975 (ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 12 agosto 1982, n.706) il quale articolo dopo aver stabilito, al paragrafo 1, che l'associazione garante (in Italia, l'Unioncamere) si impegna a pagare i dazi e le tasse all'importazione o all'esportazione esigibili e risponde solidalmente, insieme con le persone debtrici di detti importi, del pagamento delle somme stesse, prevede, al paragrafo 7, che, allorché le somme sono esigibili *“prima di reclamarle all'associazione garante le autorità competenti devono, nella misura del possibile, chiederne il pagamento alla(e) persona(e) direttamente tenuta(e) a pagarle”*. La giurisprudenza nazionale espressasi nelle sentenze della Corte di Cassazione 26 maggio 2006, n.12597 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.3) e 7 febbraio 2008, n.2848, (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.2, con commento di Alice Cogliati Dezza) ha ritenuto che ai fini della legittimità dell'ingiunzione di pagamento emessa nei confronti dell'associazione garante, è sufficiente la previa richiesta di pagamento (appunto *“nella misura del possibile”*) all'obbligato principale, non risultando necessaria la preventiva infruttuosa escussione al proprietario delle merci o ad altro debitore dei suddetti tributi. Pertanto, una volta escluso il beneficio della preventiva escussione del debitore principale che – quale principio di natura eccezionale – per operare deve trarre fondamento o nella convenzione delle parti o essere espressamente previsto per legge, la citata normativa non impone all'Amministrazione finanziaria la preventiva escussione del debitore principale ai fini dell'esigibilità della garanzia prestata mediante la proposizione nei confronti dell'istituto garante, ma sancisce la finalità strumentale all'adempimento dell'intimazione del pagamento al debitore principale, sempre e solo *“nella misura del possibile”*.

1.2 Il presupposto oggettivo dell'obbligazione doganale

Il presupposto dell'obbligazione doganale è individuato dagli artt.201-210 del Codice doganale comunitario (approvato col Reg. CEE 12 ottobre 1992, n.2913, in attesa dell'entrata in vigore delle norme applicative del Reg. CE n.450 del 2008, da ora C.D.C.) in dipendenza dei diversi accadimenti ivi indicati, i quali individuano il loro minimo comune denominatore nell'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, realizzata a seguito vuoi di accettazione della relativa dichiarazione presentata, vuoi di sottrazione dei beni al controllo doganale. Tale disciplina comunitaria, a prima vista, sembra ricalcare quella fissata dall'art.36 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n.43 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, da ora T.U.L.D.) il cui primo comma individuava il presupposto per le merci soggette ai diritti di confine nella *“loro destinazione al consumo entro il territorio doganale”* (o fuori di esso, per i dazi

all'esportazione), ma, invero, pare avvicinarsi maggiormente a quella della legge doganale 25 gennaio 1940, n.1424, il cui art.4 individuava il presupposto nel "*passaggio della linea doganale di merci soggette a diritti di confine*". Il mero dato oggettivo dell'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione oppure, quando si tratti di merce collocata in zona franca o in deposito franco, della sua irregolare introduzione in un'altra parte di detto territorio è confermato, infatti, dall'art.202 del C.D.C. citato ove prevede il sorgere dell'obbligazione doganale in tali ipotesi, tanto che la Corte di Giustizia nella sentenza 15 settembre 2005, n. C-140/04, U.A.M.A. e S.T. (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso) ha affermato che ai sensi dell'art.203, co.1, del C.D.C. citato, l'obbligazione sorge in seguito alla sottrazione della merce al controllo doganale e che debitore è colui che, dopo lo scarico di tale merce, la detenga per garantirne la rimozione o l'immagazzinamento.

La perdita del bene oggetto dell'operazione doganale rappresenta, da sempre, la questione più rilevante in ordine al profilo temporale della nascita dell'obbligazione doganale individuata, per le merci oggetto della relativa dichiarazione (sia per le importazioni, artt.209-210, sia per le più rare ipotesi di esportazione) nel momento della sua accettazione in dogana, mentre in caso di omessa dichiarazione, al momento dell'introduzione nel (o esportazione dal) territorio dello Stato, della sottrazione al controllo o nel momento in cui la merce è consumata o utilizzata per la prima volta in condizioni diverse da quelle previste per il deposito doganale. La questione ha interessato l'art.37 del T.U.L.D. del 1973 che – contrariamente all'art.4 della citata legge doganale del 1940 (ove si escludeva la nascita dell'obbligazione doganale per perdita del bene "*anche dovuta al caso fortuito o a forza maggiore*") – aggiunse tra le ipotesi esonerative del debito tributario anche i "*fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi o allo stesso soggetto passivo*", con l'effetto che la giurisprudenza di legittimità escludeva il sorgere dell'obbligazione doganale in caso di furto del bene. In questo senso si vedano le sentenze della Suprema Corte di Cassazione 19 settembre 1975, n.3072 (in *Rep. Foro it.*, 1976), 22 dicembre 1978, n.6148 (in *Foro it.*, 1979, I, 1273, e in *Dir. prat. trib.*, II, 314, con nota di A. Muratori), 18 gennaio 1980, n.431 (in *Giust. civ.*, 1980, I, 859), in quanto "*il furto della merce sottoposta a vincolo doganale, verificatosi malgrado l'esercizio di una diligente custodia, non realizza la presunzione di definitiva immissione al consumo della merce stessa e quindi non determina l'insorgenza dell'obbligazione tributaria*".

Il furto del bene è stato, invece, considerato dall'Amministrazione finanziaria quale elemento estraneo alla nozione di perdita, da individuarsi in "*qualsiasi evento che provochi la dispersione della merce senza possibilità alcuna di recupero o di utilizzazione da parte di chiunque*" (circ. Min. Fin. 1°

dicembre 1973, n.923 e 15 settembre 1978, n.7494), in quanto il furto non impedirebbe – di per sé – l'immissione in consumo della merce sottratta. Tale soluzione ermeneutica fu fatta propria dal legislatore con la norma d'interpretazione autentica dell'art.37 del T.U.L.D. contenuta nell'art.22-ter del D.L. 31 ottobre 1980, n.693 (conv. dalla legge 22 dicembre 1980, n.981) statuendo che il termine <perdita> andasse intesa in termini di “*dispersione e non di sottrazione della disponibilità del prodotto*”, con l'effetto di legittimare la debenza del dazio anche alle merci oggetto del furto. La giurisprudenza della Corte di Cassazione si adeguò a tale interpretazione con le sentenze 31 ottobre 1981, n.5769 (in *Foro it.*, 1982, I, 1038), 10 maggio 1984, n.2858 (in *Foro it.*, 1984, I, 2221), 15 maggio 1984, n.2943 (in *Foro it.*, 1984, I, 2222), 7 settembre 1984, n.4779 (in *Rep. Foro it.*, 1984), 6 settembre 1986, n.6484 (in *Foro it.*, 1987, I, 844), 14 gennaio 1987, n.177, (in *Rep. Foro it.*, 1987) e 9 febbraio 1987, n.1376 (in *Rep. Foro it.*, 1988).

La giurisprudenza comunitaria ha accolto tale tesi con la sentenza 5 ottobre 1983, cause riunite C-186/82 e C-187/82 (in *Rass. trib.*, 1984, I, 127, con nota di S. La Rosa) sostenendo che, secondo le norme comunitarie vigenti in materia doganale, la sottrazione ad opera di terzi, anche senza colpa del debitore, di merce soggetta a dazio doganale non estingue la relativa obbligazione, costituendo lo sgravio eccezione al regime delle esportazioni e delle importazioni, con l'effetto dell'ammissibilità di un'interpretazione nazionale *strictu sensu*. Tale soluzione è stata motivata dalla Corte comunitaria dagli artt.2 e 4 della dir. CEE n.623 del 1979 e dal suo nono considerando, interpretata nel senso che “*le cause dell'estinzione devono essere fondate sulla constatazione che la merce non ha effettivamente ricevuto la destinazione economica che motiva l'applicazione dei dazi d'importazione*”, mentre nel caso del furto è stato ritenuto probabile che la merce entri nel circuito commerciale della Comunità. Gli effetti giuridici furono individuati nel senso che la perdita della merce, contemplata dalla direttiva citata, non comprende la nozione di furto, quali che siano state le modalità e, pertanto, la questione sollevata dal giudice nazionale è stata “*risolta nel senso che, secondo le norme comunitarie vigenti in materia doganale, la sottrazione, ad opera di terzi, anche senza colpa del debitore, di merce soggetta a dazio doganale non estingue la relativa obbligazione*”.

La Corte Costituzionale, investita dalle questioni di legittimità della citata interpretazione autentica del 1980 per violazione del principio sia di capacità contributiva, in quanto la normativa non collegherebbe il tributo ad un indice concretamente rivelatore di ricchezza, sia di uguaglianza, in quanto il legislatore irrazionalmente avrebbe distinto tra <dispersione> e <sottrazione della disponibilità del prodotto>, negò la rilevanza con la sentenza 31 marzo 1988, n.373 (in *Giur. cost.*, 1988, 1652). In ordine alla supposta vulnerazione della capacità contributiva, l'esclusione fu motivata dalla considerazione che essa consiste “*nell'idoneità ad eseguire la presta-*

zione coattivamente imposta, correlata non già alla concreta capacità del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è collegata". Ne consegue per i giudici delle leggi che, sussistendo tale presupposto e non essendo irragionevolmente definito dal legislatore, l'imposizione della prestazione tributaria è certamente legittima con l'ulteriore effetto che "risulta del tutto irrilevante che in concreto il contribuente consegua o no l'utilità sperata, restando inalterato, per quanto si è detto, il rapporto tributario".

L'irrilevanza del furto per il contribuente è giustificata dall'indifferenza degli accadimenti successivi, ritenuti dalla Consulta, salvo diversa disposizione di legge, idonei a integrare l'indicato presupposto impositivo, senza alcuna infrazione al principio di uguaglianza in quanto l'obbligazione tributaria doganale per le merci è indissolubilmente collegata all'ingresso delle stesse nel mercato nazionale, in quanto tale peso fiscale in ciò trova il suo fondamento e la sua ragion d'essere. Il giudice italiano delle leggi, sul rilievo che, mentre "la distruzione od il completo deterioramento dei beni rendono impossibile tale ingresso e perciò impediscono il sorgere dell'obbligazione tributaria", la perdita della soggettiva disponibilità non rende il bene inutilizzabile, trasferendosi soltanto ad altra persona la concreta possibilità di disporne, ossia "di effettuarne così l'immissione nel circuito commerciale". La vulnerazione del principio di parità di trattamento in situazione similari è stata esclusa dalla Corte Costituzionale nella citata pronuncia 31 marzo 1988, n.373, in quanto è "il contribuente stesso a decidere spontaneamente di tenere in deposito le merci destinate alla circolazione commerciale, sicché il rischio, che dipende dalla sua scelta, deve essere da lui sopportato senza che sia possibile addossarlo all'Amministrazione finanziaria".

La sottrazione al controllo doganale è stata individuata dall'unanime e consolidata giurisprudenza comunitaria nel fatto che la merce sia stata obiettivamente sottratta a possibili controlli doganali, indipendentemente dalla circostanza che questi siano stati effettivamente svolti dalle autorità nazionali competenti, come ben evidenziato dalla sentenza della Corte CEE 29 aprile 2004, causa C-222/01 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2004, I, 4683). La mancata presentazione della dichiarazione ha permesso di individuare il momento della nascita dell'obbligazione doganale in quello di superamento del primo ufficio doganale da parte delle merci introdotte irregolarmente nel territorio doganale della Comunità europea, come ha evidenziato la Corte comunitaria nella sentenza 2 aprile 2009, n. C-459/07, *Elshani* (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso), laddove ha affermato che ai sensi dell'art.233, co.1, lett.d), per determinare l'estinzione dell'obbligazione doganale, tale sequestro deve intervenire prima di tale superamento. La citata lett. d), nel prevedere che l'obbligazione doganale si estingue quando le merci sono sequestrate all'atto dell'intro-

duzione irregolare e contemporaneamente o successivamente confiscate, legittima un'interpretazione meno rigida della dizione “*all'atto dell'introduzione irregolare*”, in forza della quale tale estinzione dell'obbligazione doganale per merci di contrabbando si verificherebbe in tutti i casi in cui le merci stesse sono sequestrate prima di raggiungere la loro prima destinazione all'interno del territorio doganale comunitario.

Il sequestro con confisca delle merci all'atto della loro introduzione irregolare costituisce, per la menzionata sentenza della Corte comunitaria, una causa di estinzione dell'obbligazione doganale in assonanza con l'obiettivo dell'estinzione dell'obbligazione doganale di evitare l'imposizione di un dazio nel caso in cui la merce, seppure introdotta in modo irregolare nel territorio comunitario, non abbia potuto essere commercializzata e non abbia, pertanto, costituito una minaccia, in termini di concorrenza, per le merci comunitarie. L'interpretazione più restrittiva accolta dalla Corte di Giustizia in tale decisione ritiene, difatti, che l'estinzione dell'obbligazione doganale conseguente al sequestro e alla successiva confisca delle merci di contrabbando sarebbe limitata ai casi in cui il sequestro avviene al momento esatto del superamento della frontiera o dell'ufficio doganale di frontiera, con l'effetto di escludere tale causa di estinzione poiché le autorità doganali non hanno ricevuto comunicazione dell'avvenuta introduzione di tali merci da parte delle persone responsabili dell'esecuzione di questo obbligo. La giurisprudenza italiana di legittimità ha, pertanto, ritenuto nella sentenza 19 giugno 2009, n.14307 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso) che, ai sensi dell'art.37 del T.U.L.D., emanato col d.P.R. n.43 del 1973, la sottrazione della disponibilità della merce importata che non si sia risolta nella dispersione del prodotto e/o nella sua inutilizzabilità per chiunque, non fa venir meno l'obbligo di pagamento dei dazi doganali e della corrispondente IVA all'importazione.

La liquidazione del tributo successiva alla presentazione della dichiarazione doganale – come nella procedura del c.d. daziato sospeso – non realizza il presupposto oggettivo dell'obbligazione doganale individuato dalla costante e univoca giurisprudenza, sia nazionale, sia comunitaria nell'immissione in libera pratica di una merce soggetta a tali dazi e diritti di confine, come di recente confermato dalla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee 20 ottobre 2005, causa C-247/04 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso). In questo senso si esprime anche la Corte di Cassazione con la sentenza 29 settembre 2006, n.21227 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso, e indicazione delle successive, conformi pronunce 6 settembre 2006, n.19193 e n.19195 e 25 settembre 2006, n.20733) secondo cui, anche qualora l'Amministrazione consenta lo sdoganamento delle merci con procedura del cosiddetto “daziato sospeso” (in virtù della quale la determinazione

e la riscossione del tributo sono differite, previa prestazione di garanzia fideiussoria, in vista dell'eliminazione di dubbi sulla debenza o sull'entità dei dazi) il presupposto dell'obbligazione tributaria va individuato nell'importazione della merce, non nella liquidazione del tributo. In tal modo la Cassazione conferma il principio già affermato nelle sentenze 23 novembre 1994, n.9908 e 21 dicembre 1994, n.11020 (entrambe in *Mass. Giur. It.*, 1994) secondo cui la procedura di dazio sospeso “*non sposta l'insorgenza dell'obbligazione tributaria che ordinariamente si collega all'immissione in libera pratica della merce importata al momento della accettazione della dichiarazione in dogana*”, con l'effetto che non risulta alcuna differenza tra il regime di importazione a dazio sospeso e quello di importazione definitiva, in quanto entrambi realizzano il medesimo esito di liberare le merci dal vincolo di indisponibilità, sia pure a diverse condizioni.

L'erronea indicazione di dati nella dichiarazione doganale neppure può determinare l'insorgenza dell'obbligazione doganale, come ben statuito dalla giurisprudenza della Corte comunitaria espressasi nella pronuncia 15 luglio 2010, n.C-234/09, Skatteministeriet/DSV Road A/S (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso) per la quale l'art.204, n.1, lett.a, del del 1992 (come modificato dal Reg. CE 13 aprile 2005, n.648) non legittima la duplicazione del dazio nel caso in cui uno spedizioniere autorizzato abbia generato per errore due regimi di transito esterno per una sola merce. I giudici comunitari hanno evidenziato che il regime soprannumerario, avendo ad oggetto una merce non esistente, non può comportare il sorgere di un'obbligazione doganale in applicazione di tale disposizione, neppure se si intendesse in tal modo irrogare una sanzione che non è prevista dall'ordinamento, atteso che un siffatto errore può, invece, costituire un “*elemento pertinente ai fini dell'eventuale revoca dello statuto di speditore autorizzato, ma non può avere l'effetto di rendere lo speditore autorizzato debitore di dazi doganali*”. Nel senso che all'operatore doganale non può essere imposto il pagamento di maggiori diritti doganali e, quindi, anche dell'IVA all'importazione, si veda la sentenza della Cassazione italiana 1° giugno 2006, n.13065 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.4), per la quale il principio dell'affidamento dell'operatore si verifica non soltanto quando egli si sia adeguato ad un'erronea determinazione delle autorità competenti, ma anche in tema di erronea interpretazione delle norme consistente non solo in un comportamento attivo delle autorità, ma anche in assenza di alcuna obiezione rispetto a numerose e rilevanti operazioni (e sempreché il debitore ha agito in buona fede).

1.3 La dichiarazione doganale

La dichiarazione doganale ha un ruolo essenziale, ma non esclusivo, sulla nascita dell'obbligazione doganale e può manifestarsi mediante l'utilizzo di procedure informatiche (oramai prevalente), forma scritta (in casi residuali), dichiarazione verbale o con altro atto, tutti qualificati in termini di documento unico amministrativo – DAU – la cui accettazione comporta la denominazione di bolletta doganale. Più precisamente, gli operatori commerciali sono tenuti a presentare in via telematica una denuncia sommaria denominata *Entry summary declaration* oppure *Exit summary declaration*, la quale risulta funzionale alla scelta degli uffici doganali in merito al controllo da effettuare in dipendenza della destinazione indicata dal soggetto che presenta le merci in dogana, mentre altri soggetti possono essere autorizzati a presentare una dichiarazione a posteriori rispetto all'introduzione nel territorio dell'Unione europea delle merci prevista nella procedura semplificata del c.d. <franco sdoganamento>. L'importanza dell'indicazione della destinazione della merce risultante dalla dichiarazione doganale è rilevata dalla giurisprudenza italiana di legittimità già con la sentenza 21 dicembre 1994, n.1102 (in *Mass. Foro it.*, 1994) ove si è affermato che la diversa destinazione doganale può essere legittimamente effettuata ma soltanto prima che il funzionario incaricato della visita la abbia considerate conformi al dichiarato con l'apposizione della relativa annotazione ovvero ne abbia intrapresa la visita totale o parziale.

La vincolatività della dichiarazione doganale per il soggetto che la presenta agli uffici finanziari evidenzia il suo tratto caratterizzante rispetto alla valenza che usualmente il diritto tributario riconosce alla denuncia fiscale in quanto già l'art.4 del codice doganale comunitario (istituito dal Reg. CEE del Consiglio 12 ottobre 1992, n.2913) stabilisce che la dichiarazione in dogana è "*l'atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale*". Da ciò l'effetto dell'irrevocabilità della dichiarazione in dogana, una volta che questa sia stata accettata, con le eccezioni rigorosamente disciplinate sia dall'art.66, n.1, co.1, del C.D.C. del 1992, per le quali il dichiarante può chiedere all'autorità doganale di invalidare una dichiarazione già accettata da quest'ultima, a condizione che egli fornisca la prova che la merce sia stata dichiarata per errore per il regime doganale indicato nella dichiarazione o che, in seguito a circostanze particolari, non è più giustificato il vincolo della merce al regime doganale per il quale è stata dichiarata, sia dal n.2 del citato art.66 che rinvia ai casi definiti dall'art.251 del Reg. CEE 2 luglio 1993, n.2454, recante disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario. La Corte di Giustizia UE nella sentenza 15 settembre 2011, n.C-138/10, *DP grup* (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.5,

con commento di Filippo Mancuso) ha ritenuto che tali norme stabiliscono, da un lato, che il dichiarante è responsabile dell'esattezza delle informazioni riportate nella dichiarazione e, dall'altro, che l'accettazione della dichiarazione da parte dell'autorità doganale non priva quest'ultima della possibilità di verificare in un momento successivo, eventualmente anche dopo lo svincolo della merce, l'esattezza di tali informazioni e che, ai sensi del n.3 dell'art.66 cit., l'invalidazione della dichiarazione non pregiudica l'applicazione delle disposizioni repressive in vigore.

L'erronea indicazione della destinazione delle merci presentate in dogana fa comunque sorgere un'obbligazione doganale conformemente all'art.203, n.1, C.D.C., come ben rilevato dalla pronuncia della Corte di Giustizia CEE, 14 gennaio 2010, n.C-430/08 e n.C-431/08, *Terex Equipment* (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso) in tema di indicazione del codice di un regime doganale relativo all'esportazione di merci comunitarie, anziché del codice pertinente per le merci oggetto di una sospensione dal pagamento dei dazi in forza del regime di perfezionamento attivo, invece applicabile. L'effetto dell'indicazione del codice di un regime doganale errato è stato rinvenuto dalla giurisprudenza comunitaria, espressasi nella sentenza 29 aprile 2004, C-222/01, (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2004, I, 4683) nella facoltà delle autorità doganali di effettuare controlli, atteso che si verifica una sottrazione di tali merci alla sorveglianza doganale, essendosi affermato dai giudici comunitari che per configurare una sottrazione al controllo doganale, risulta sufficiente che la merce sia stata obiettivamente sottratta a possibili controlli doganali, indipendentemente dal fatto che questi siano stati effettivamente svolti dalle autorità competenti. La ragione giustificativa a tale asserzione è rinvenuta nell'art.78 del citato del 1992 che consente di procedere alla revisione della dichiarazione di esportazione delle merci al fine di correggere il codice di regime doganale loro attribuito dal dichiarante, in quanto le autorità doganali sono tenute – da un lato – a verificare se le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato siano state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti e se gli obiettivi del regime di perfezionamento attivo non siano stati messi in pericolo (segnatamente in quanto le merci oggetto di tale regime doganale sono effettivamente state riesportate) e – d'altro lato – ad adottare, eventualmente, le misure necessarie per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di cui dispongono.

L'inesatta indicazione nella denuncia doganale del codice del regime doganale da parte del dichiarante non comporta, per la giurisprudenza comunitaria, alcun obbligo per le autorità doganali nazionali di applicare al soggetto interessato le norme di tassazione più favorevoli relative al regime di trasformazione sotto controllo doganale previste dall'art.122, lett.c, proprio perché le merci oggetto d'importazione sono state appunto

vincolate a tale regime doganale. In questo senso si veda la pronuncia della Corte CEE 5 ottobre 2006, n. C-100/05, *ASM Litography* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.5, con commento di Filippo Mancuso) che ha ritenuto ostativa alla richiesta dei relativi importi solamente l'espressa richiesta dell'interessato di determinazione dell'obbligazione doganale nell'ambito del regime di perfezionamento attivo, il quale, come noto, esclude l'assoggettamento delle merci non comunitarie ai dazi all'importazione al fine esclusivo di consentire la lavorazione di tali merci in quanto destinate ad essere riesportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori (c.d. sistema della sospensione). Le predette autorità doganali, per la citata sentenza della Corte CEE devono, invece, accogliere, in base all'art.236 del Reg. CEE n.2913 del 1992, la domanda di rimborso dell'eccedenza precedentemente riscossa, proprio perché il dichiarante aveva versato per errore e non per deliberata scelta, e ciò seppure tale istanza di rimborso comporta che le autorità doganali debbano ricalcolare l'importo dell'obbligazione doganale in applicazione dei predetti criteri più favorevoli al contribuente.

La data di accettazione della dichiarazione doganale risulta determinante per individuare la disciplina doganale ai fini della corretta classificazione tariffaria dello specifico prodotto importato da Paesi terzi in base alle relative caratteristiche, soprattutto nell'ipotesi di successione di norme intervenute nella disciplina doganale dettata dai regolamenti comunitari. La Suprema Corte italiana nella decisione 2 ottobre 2009, n.21153 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.5, con commento di Filippo Mancuso) ha affermato come la data da prendere in considerazione per l'individuazione della disposizione da applicare per la corretta classificazione delle merci sia quella di accettazione della dichiarazione di importazione da parte dell'autorità doganale, ai sensi dell'art.67 del codice doganale comunitario n.2913 del 1992, a nulla rilevando che lo sdoganamento sia avvenuto in vigenza del successivo regolamento CEE n.2626 del 1999. Peraltro, in ordine alla prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione che incombe sul contribuente, la Corte di Cassazione con la decisione 15 maggio 2006, n.11155 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.3, con commento di Filippo Mancuso) l'ha individuata solamente nei documenti aventi carattere di certezza e incontrovertibilità, quali possono essere le attestazioni di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione, restando esclusa l'idoneità probatoria di qualsiasi documento di origine privata.

L'annullamento della bolletta doganale comporta effetti rilevanti soprattutto per il destino delle merci depositate presso l'ufficio doganale ai fini dell'eventuale controllo fisico, perché impone a chi presenta le merci di indicare la nuova destinazione doganale delle merci estere, pena la loro qualificazione in termini di stato di abbandono delle merci. In questo senso si è pronunciata la Corte di Cassazione con la sentenza 21 dicembre

2009, n.26875 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso) secondo la quale la mancata indicazione della nuova destinazione doganale nei termini stabiliti dalle disposizioni dell'art.95 del Testo Unico della legislazione doganale (T.U.L.D., emanato con il d.P.R. n.43 del 1973) comporta che le merci stesse sono da considerare nella disponibilità degli Uffici doganali. Nel caso di specie l'autorità doganale aveva ordinato, per motivi igienico-sanitari, la distruzione di alcuni farmaci omeopatici introdotti nel territorio nazionale ai quali non era stato concesso dal Ministero della Sanità il nulla-osta all'immissione in commercio, con la conseguenza per la sentenza di legittimità citata di escludere che tali merci fossero ammesse a deposito sotto la diretta custodia doganale ex art.149 del T.U.L.D. citato.

La natura dei regolamenti comunitari influenza la dichiarazione doganale perché nei confronti di tali atti comunitari, la giurisprudenza della Corte di giustizia europea – ancorché soltanto riguardo ai regolamenti in tema di classificazione tariffaria – attribuisce in via di principio natura istitutiva, come enunciato nelle sentenze comunitarie n.C-158/78 del 28 marzo 1979 e n. C-17/93 del 19 maggio 1994 (in *Racc. giur. Corte CEE*, rispettivamente, 1979 e 1994), con l'effetto che essi non si applicano all'epoca successiva alla loro adozione. Tale affermazione è stata mitigata dal rilievo della decisione della Suprema Corte italiana 2 ottobre 2009, n.21153 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.5, con commento di Filippo Mancuso) che allorché le disposizioni che si succedono nel tempo per aggiornare il contenuto delle voci tariffarie della nomenclatura combinata non vengano modificate nel testo base e non portino ad un risultato diverso, è lecito ritenere che quelle condizioni fossero già valide prima dell'entrata in vigore del relativo regolamento comunitario. In tale sentenza la Corte italiana regolatrice del diritto ha ribadito quanto già precisato con la precedente sentenza 24 settembre 2008, n.23984 (in *Mass. Giur. It.*, 2008) che la Commissione europea può adottare sia regolamenti puramente interpretativi, sia regolamenti a carattere normativo i quali stabiliscano requisiti complementari e/o aggiuntivi per classificare il prodotto in una determinata voce della nomenclatura comunitaria.

Il contenuto della dichiarazione doganale deve rispecchiare quanto indicato nelle regole generali per la classificazione delle merci nella nomenclatura combinata e nei cui confronti le questioni maggiormente rilevanti attengono ai prodotti misti per i quali la regola 3B dell'Allegato I del regolamento CEE n.2658 del 23 luglio 1987 richiede l'individuazione della materia o dell'oggetto “*che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale*”. La Corte di Cassazione italiana con la pronuncia 29 dicembre 2010, n.26297, (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.5, con commento di Filippo Mancuso) ha affermato che tale regola non è ispirata a un criterio di essenzialità strutturale (ossia in termini di necessità della rilevanza della

singola parte perché il “prodotto misto” funzioni nel suo complesso), ma ad un concetto di essenzialità funzionale e dinamica (ossia in termini di necessità della parte per il raggiungimento dello scopo finale cui “il prodotto misto” è destinato). Ne consegue che la componente essenziale va individuata in relazione al risultato finale che l’oggetto nella sua complessità è destinato ad assicurare e in tali termini pare essere orientata anche l’interpretazione della Corte di Giustizia della Comunità europea quando fa riferimento, come nella sentenza 26 ottobre 2006, C-250/05 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2006, I, 10558) alla “importanza di una delle materie costitutive, avuto riguardo all’utilizzazione delle merci”.

PARTE II

Principi di applicazione dei dazi doganali

di Filippo Mancuso

2.1 La classificazione tariffaria delle merci

Il codice doganale comunitario prevede che i dazi doganali, dovuti per legge quando sorge un'obbligazione doganale, sono basati sulla tariffa doganale delle Comunità europee (c.d. Tariffa Doganale Comune, TDC: v. art.20, par.1, reg. CEE n.2913/92), la quale consente di identificare la merce oggetto di scambio, avvalendosi di un sistema di classificazione merceologica universalmente comprensibile ed oggetto di aggiornamento con cadenza annuale, nonché di individuarne la relativa fiscalità doganale. A tal fine, essa riporta – tra l'altro – i codici della Nomenclatura Combinata (NC), la designazione delle merci e le aliquote dei dazi doganali ad esse applicabili. In particolare, la NC, istituita con il regolamento (CEE) n.2658/87, del 23 luglio 1987, è basata su un codice numerico ad otto cifre, che riprende i codici a sei cifre del sistema armonizzato, a livello internazionale, per la designazione e la codificazione delle merci (c.d. Sistema Armonizzato, SA, di cui alla Convenzione di Bruxelles del 14 giugno 1983) e tiene conto delle suddivisioni comunitarie, denominate “sottovoci NC”, quando le aliquote di dazi sono indicate in corrispondenza di esse. La **classificazione tariffaria di una merce** consiste, appunto, nel determinare la sottovoce della Nomenclatura Combinata in cui la merce deve essere classificata (art.20, par.6, reg. CEE n.2913/92). Il Sistema Armonizzato è stato completato dalle note esplicative, aggiornate dall'Organizzazione

Mondiale delle Dogane; ai sensi del regolamento n.2658/87 cit., la Commissione europea adotta le note esplicative della Nomenclatura Combinata, da considerarsi complementari e da utilizzare in connessione con esse. La consolidata giurisprudenza comunitaria reputa che **le note esplicative non sono giuridicamente vincolanti**, pur fornendo un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci: in tal senso, si vedano le sentenze 16 giugno 1994, causa n.C-35/93 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1994, I, 2655); 11 gennaio 2007, causa n.C-400/05 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2007, I, 311); 27 novembre 2008, causa n.C-403/07 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2008, I, 8921); 14 aprile 2011, causa n.C-288/09 e C-289/09 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.3, con commento di Filippo Mancuso). In generale, la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia ha rilevato che, per garantire la certezza del diritto e facilitare i controlli, il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci deve essere ricercato nelle loro **caratteristiche e proprietà oggettive**, quali definite nel testo della voce della Nomenclatura Combinata e delle note delle sezioni o dei capitoli: in tal senso, si vedano le sentenze 19 ottobre 2000, causa n.C-339/98 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2000, I, 8947), 15 settembre 2005, causa n.C-495/03, (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2005, I, 8151), 18 luglio 2007, causa n.C-142/06 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2007, I, 6675), 19 febbraio 2009, causa n.C-376/07 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2009, I, 1167) e 14 aprile 2011, causa n.C-288/09 e C-289/09 soprarichimata.

Sulla base della Nomenclatura Combinata, è stata istituita la Tariffa Integrata Comunitaria (TARIC: art.20, par.3, reg. CEE n.2913/92), gestita dalla Commissione europea, che ha la funzione di informare gli operatori e gli uffici interessati agli scambi commerciali internazionali in merito alle disposizioni comunitarie applicabili alle merci classificabili in un dato codice: sospensioni daziarie, preferenze tariffarie, contingentamenti, massimali, dazi *antidumping*, misure di vigilanza e di protezione. Un ulteriore strumento operativo, con finalità informative, è costituito dalla Tariffa doganale d'uso integrata, gestita dalle Autorità nazionali (per l'Italia: l'Agenzia delle dogane), che integra la NC e la TARIC con le misure nazionali (ad es., l'IVA o le accise). Per la corretta classificazione tariffaria della merce e l'individuazione del relativo trattamento daziario da applicare, occorre dunque fare riferimento all'Allegato I del reg. (CEE) n.2658/87, aggiornato annualmente, che costituisce la fonte normativa base della Tariffa Doganale Comune. Tale Allegato è diviso in 3 parti, la prima delle quali contiene le **regole generali per l'interpretazione e l'applicazione della TDC** – in totale, 6 regole di rilevanza fondamentale – aventi l'obiettivo di fornire agli operatori ed alle Autorità nazionali gli strumenti per stabilire la corretta classificazione di un prodotto, laddove per sua natura esso possa essere classificato in codici doganali alternativi: ad esempio, nei casi di prodotti composti da più elementi o aventi molteplici funzioni, le citate regole for-

niscono criteri oggettivi per stabilire la classificazione doganale corretta, sulla base dell'elemento che conferisce al prodotto il suo carattere "essenziale" (Regola 3b).

Proprio con specifico riferimento alla richiamata **regola generale 3b**, nella sentenza n.26297 del 29 dicembre 2010 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso), la Cassazione ha affermato che – in presenza di un congegno composto di una molteplicità di parti, necessarie per il suo corretto funzionamento e, in quanto tali, nessuna più essenziale dell'altra – la regola interpretativa che impone di individuare, in presenza di "prodotti misti", "*la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale*", non è ispirata ad un criterio di "essenzialità" strutturale (necessità della singola parte perché il "prodotto misto" funzioni nel suo complesso), ma ad un concetto di "essenzialità" funzionale e dinamica (necessità della parte per il raggiungimento dello scopo finale cui "il prodotto misto" è destinato). Nel caso di specie, riguardante la classificazione da attribuire ai fini doganali a merce importata (cartucce "*imaging unit*" e "toner", per apparecchiature elettroniche di fotocopiatura e teletrasmissione di copie), non contemplata espressamente nelle voci di riferimento, la Cassazione ha concluso che – ammesso che ciascuna parte fisica, meccanica, elettrica, elettronica o informatica degli oggetti in questione sia indispensabile per il loro proprio funzionamento, secondo un criterio strutturalistico nella cui luce ogni componente appare coesistente (in tal senso, anche il caratteristico involucro plastico di una obsoleta cartuccia di toner risulta essenziale perché l'inchiostro si sparga nel modo voluto) – la componente essenziale, cui si riferisce in modo significativo la regola 3b, va individuata in relazione al risultato finale che l'oggetto, nella sua complessità, è destinato ad assicurare: così, a titolo esemplificativo, se il risultato finale atteso è una stampa ad inchiostro (di scrittura, d'immagine, ecc.), componente essenziale del prodotto misto contenente inchiostro sarà, per l'appunto, l'inchiostro. In questi termini, peraltro, sembra essere orientata anche l'interpretazione della Corte di Giustizia della Comunità europea, quando fa riferimento alla "*importanza di una delle materie costitutive, avuto riguardo all'utilizzazione delle merci*" (v. la sentenza pronunciata il 26 ottobre 2006, nella causa n.C-250/05, in *Racc. giur. Corte CEE*, 2006, I, 10558 e ss.).

Qualora vi siano dubbi sulla corretta classificazione di un prodotto, la normativa doganale comunitaria prevede espressamente la possibilità di richiedere all'Autorità doganale la classificazione di prodotto: è la cosiddetta **Informazione Tariffaria Vincolante (ITV)**, una decisione amministrativa, di rilievo comunitario, sull'applicazione della normativa doganale, per mezzo della quale gli operatori economici interessati possono richiedere alle Autorità doganali degli Stati Membri di attribuire la classificazione doganale di una determinata merce con la conseguente assegnazione del

codice NC o TARIC. Le Informazioni Tariffarie Vincolanti devono riferirsi obbligatoriamente ad una concreta operazione commerciale di importazione o di esportazione, realmente prospettata, e sono fornite dall'Autorità doganale a titolo gratuito (salva la facoltà di addebitare al richiedente le spese necessarie per speciali analisi o perizie sulla merce oggetto dell'ITV o per la rispeditura dei campioni presentati a corredo della domanda). In merito alla **ratio dell'ITV**, la Corte di Giustizia ha affermato che essa è volta a rassicurare l'operatore economico sotto il profilo della certezza del diritto, quando sussista un dubbio sulla classificazione tariffaria di una merce (in tal senso, v. la sentenza 29 gennaio 1998, nella causa n.C-315/96, in *Racc. giur. Corte CEE*, 1998, I, 317). L'informazione tariffaria vincolante ha piena efficacia giuridica su tutto il territorio comunitario e garantisce, in sostanza, al suo titolare la classificazione della merce in una voce tariffaria precisa, consentendogli di conoscere, in modo anticipato, l'importo dei dazi dovuti al momento di svolgere le formalità doganali per la merce in questione; peraltro, il sistema menzionato rende più agevole il funzionamento dei servizi doganali stessi, in quanto la classificazione tariffaria delle merci oggetto di siffatta informazione è stabilita per tutte le future dichiarazioni doganali relative a tali merci durante il periodo di validità dell'informazione in parola.

In merito alla **definizione dell'ambito oggettivo di una richiesta di ITV**, con la sentenza del 2 dicembre 2010, nella causa n.C-199/10 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha ritenuto che una richiesta di informazione tariffaria vincolante può riguardare svariate merci a condizione che queste costituiscano un solo tipo di merci: solamente merci che presentino caratteristiche simili e i cui elementi di differenziazione siano privi di qualsivoglia rilevanza ai fini della loro classificazione tariffaria possono essere, infatti, considerate come costituenti "un solo tipo di merci", ai sensi dell'art.6, n.2, del regolamento recante le disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario (reg. CE n.2454/93, del 2 luglio 1993). Nel caso di specie, i giudici comunitari hanno concluso che pannelli a cristalli liquidi di diverse dimensioni non possono essere considerati costituenti "un solo tipo di merci" ai sensi della richiamata disposizione, in quanto le diverse dimensioni delle merci *de qua* possono comportare un elevato rischio di errore nella valutazione dei dati forniti dall'operatore nella richiesta di informazione tariffaria vincolante, nonché nella corretta classificazione dei pannelli in questione nelle diverse voci e sottovoci della nomenclatura combinata.

L'art.12 del codice doganale comunitario stabilisce i requisiti per il rilascio dell'informazione tariffaria vincolante e le caratteristiche dello stesso – prevedendone la validità per sei anni, che decorrono dalla data della sua comunicazione all'operatore commerciale – nonché regola i casi in cui l'informazione tariffaria vincolante non è più valida. Con la citata sentenza

del 14 aprile 2011, nella causa n.C-288/09 e C-289/09 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.3, con commento di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia – nel ribadire il principio secondo cui le note esplicative della nomenclatura combinata, benché costituiscano strumenti importanti per assicurare un’interpretazione uniforme della nomenclatura stessa da parte delle autorità doganali degli Stati membri, non sono giuridicamente vincolanti (v. la sentenza 3 dicembre 1998, causa n.C-259/97, in *Racc. giur. Corte CEE*, 1998, I, 8127) – ha affermato che, qualora alle autorità doganali venga rivolta una domanda di emissione di ITV, esse devono conformarsi alle note esplicative della nomenclatura combinata affinché sia garantita l’applicazione uniforme del diritto doganale nell’Unione; tuttavia, se emerge un disaccordo tra tali autorità e gli operatori economici in merito alla conformità delle suddette note con la nomenclatura combinata ed alla classificazione delle merci, spetta a questi ultimi esperire un ricorso dinanzi all’autorità competente. Il giudice chiamato a dirimere una **contestazione in materia di classificazione doganale di una merce**, in applicazione dell’art.243 del codice doganale comunitario, è tenuto a procedere alla sua classificazione conformemente alle disposizioni della nomenclatura combinata, se necessario dopo aver sottoposto una questione pregiudiziale alla Corte alle condizioni previste all’art.267 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea; inoltre, quando le autorità doganali di uno Stato membro devono affrontare un caso nel quale l’applicazione delle note esplicative sembri determinare un risultato incompatibile con la nomenclatura combinata, tale Stato membro ha la possibilità di adire il comitato previsto dall’art.247 del codice doganale comunitario, secondo il procedimento di cui all’art.8 del regolamento n.2658/87.

Quanto alla **validità nel tempo di un’informazione tariffaria vincolante**, non più conforme alla nomenclatura combinata a causa dell’entrata in vigore di un regolamento comunitario che ha sostituito l’allegato I del citato regolamento n.2658/87 – nel quale è riportata, come detto, la nomenclatura stessa – nella medesima sentenza del 14 aprile 2011, la Corte UE ha anche affermato che tale ITV cessa automaticamente di essere valida a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento che ha modificato la nomenclatura combinata. Al riguardo, la Corte ha infine ritenuto che gli operatori economici non possono invocare il principio della tutela del legittimo affidamento perché gli venga riconosciuto un termine durante il quale essi possano utilizzare un’ITV che abbia cessato di essere valida in applicazione dell’art.12, n.5, lett.a), i), del codice doganale, nel caso in cui il regolamento menzionato da tale disposizione non abbia previsto un simile termine.

Quanto all’**efficacia dell’informazione tariffaria vincolante presentata dal soggetto che non ne sia titolare**, nella sentenza del 7 aprile 2011, nella causa n.C-153/10 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.2, con commento

di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia ha precisato che un'informazione tariffaria vincolante può essere comunque fatta valere come prova da un soggetto diverso dal suo titolare, nell'ambito di un procedimento di riscossione di dazi doganali. Secondo i giudici comunitari, in assenza di una regolamentazione della nozione di prova a livello comunitario, tutti i mezzi di prova consentiti dai diritti processuali degli Stati membri sono, in linea di principio, ammissibili (v., in tal senso, la sentenza pronunciata il 23 marzo 2000, nelle cause riunite n.C-310/98 e C-406/98, *Racc. giur. Corte CEE*, 2000, I, 1797): in altre parole, un'informazione tariffaria vincolante rilasciata ad un terzo può essere presa in considerazione come prova da un giudice investito di una controversia relativa alla classificazione doganale di una merce e al successivo pagamento dei dazi doganali; spetta, peraltro, al giudice nazionale stabilire se le norme processuali pertinenti dello Stato membro interessato prevedano la possibilità di presentare tali mezzi di prova.

Nella medesima sentenza, i giudici comunitari hanno altresì affrontato la questione della **rilevanza dell'affidamento ingenerato nell'operatore che intenda avvalersi di un'informazione tariffaria vincolante rilasciata ad un terzo** per la stessa tipologia di prodotti denunciati. A tale proposito, la Corte – nel ribadire che un'informazione tariffaria vincolante può essere invocata solo dal suo titolare o dal rappresentante che agisce per suo conto – ha constatato che le autorità doganali nazionali, incaricate di applicare il diritto dell'Unione, hanno attribuito ad un'informazione tariffaria vincolante lo stesso valore giuridico a prescindere dal fatto che essa fosse fatta valere da un terzo o dal suo titolare: così facendo, dette autorità hanno avuto un comportamento contrario al diritto dell'Unione, tale da non poter creare nell'operatore economico il legittimo affidamento circa la possibilità di avvalersi di tale decisione, contrastante – come detto – con il diritto comunitario. Il principio è tratto dalla costante giurisprudenza della Corte ed è rinvenibile, tra l'altro, già nelle sentenze: 26 aprile 1988, causa n.C-316/86 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1988, I, 2213); 1° aprile 1993, cause riunite da n.C-31/91 a n.C-44/91 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1993, I, 1761); 16 marzo 2006, causa n.C-94/05 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2006, I, 2619).

2.2 L'origine delle merci

In materia doganale, la **nozione di "origine"** si riferisce alla "nazionalità" della merce all'atto della sua importazione in un altro Paese ed assume rilevanza principalmente ai fini dell'uniforme applicazione della Tariffa Doganale Comune e delle eventuali misure di politica commerciale stabilite da specifiche disposizioni comunitarie (ad es., le misure *antidumping*), nonché per la fruizione di agevolazioni e sconti daziari, nel rispetto di de-

terminate condizioni. La normativa doganale distingue le regole in materia di origine tra quelle applicabili in via generale per qualificare la merce come “originaria” di un Paese e determinare l’aliquota daziaria ordinaria così come prevista dalla Tariffa Doganale Comune (regole di origine “non preferenziale”) e quelle, invece, applicabili nel contesto di relazioni commerciali preferenziali tra due o più Stati, volte a riconoscere un trattamento più favorevole (aliquota daziaria ridotta all’atto dell’importazione o, addirittura, esenzione dai dazi) a merci originarie di Paesi con i quali sono in vigore appositi accordi commerciali ovvero concessioni unilaterali (regole di origine “preferenziale”). In linea generale, le regole di origine, sia non preferenziali sia preferenziali, adottano i medesimi criteri per la determinazione dell’origine dei prodotti: gli artt.22 e seguenti del codice doganale comunitario operano preliminarmente una distinzione tra merce interamente ottenuta in un Paese e merce per la cui genesi siano stati coinvolti due o più Paesi: con specifico riferimento ai prodotti per la cui realizzazione sono intervenuti due o più Paesi, l’art.24 del codice doganale comunitario dispone che *“una merce alla cui produzione hanno contribuito due o più paesi è originaria del paese in cui è avvenuta l’ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata ed effettuata in un’impresa attrezzata a tale scopo, che si sia conclusa con la fabbricazione di un prodotto nuovo od abbia rappresentato una fase importante del processo di fabbricazione”*.

Con la sentenza 11 febbraio 2010, causa n.C-373/08, *Hoesch Metals and Alloys* (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.1, con commento di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia si è pronunciata sull’interpretazione della **nozione di “trasformazione o lavorazione sostanziale”**, di cui all’art.24 cit., nell’ambito di una controversia relativa alla determinazione dell’origine preferenziale di blocchi di silicio provenienti dalla Cina e sottoposti in India alle operazioni di separazione, frantumazione e pulitura, nonché vagliatura, cernita e imballaggio dei granuli risultanti dalla frantumazione dei blocchi. La questione interpretativa che i giudici comunitari sono stati chiamati a dirimere riguarda proprio la possibilità di considerare le sopradescritte operazioni, compiute in India, tali da conferire l’origine indiana alle merci in questione; in caso contrario, infatti, queste dovrebbero considerarsi originarie della Cina, con conseguente riscossione del dazio *antidumping* istituito dal regolamento (CE) n.398/2004 sulle importazioni di silicio originarie, appunto, della Cina. Al fine di determinare se le operazioni in parola costituiscono una trasformazione o una lavorazione “sostanziale” – tale, quindi, da conferire il carattere originario, ai sensi del citato art.24 – i giudici comunitari hanno inteso verificare se vi sia stata una mera modifica dell’aspetto esteriore del prodotto ai fini della sua successiva utilizzazione – che ne abbia lasciato, cioè, sostanzialmente inalterate, sotto il profilo qualitativo, le caratteristiche essenziali – oppure se siano state modificate

le proprietà e la composizione, tanto da poter concludere di trovarsi di fronte ad un prodotto nuovo ovvero ad una fase rilevante del processo di fabbricazione del prodotto medesimo.

In linea generale, le **operazioni di pulitura e di frantumazione di un prodotto possono conferire il carattere originario**: la pulitura, se effettuata in una fase di fabbricazione del prodotto durante la quale viene eliminato almeno l'80 per cento delle impurità esistenti; la frantumazione, qualora corrisponda alla riduzione volontaria e controllata, solo tramite la semplice macinazione, del prodotto in particelle aventi caratteristiche fisiche o chimiche diverse dai materiali precursori. Nel merito, la Corte ha ritenuto che la separazione dei blocchi di silicio metallico – da un lato – nonché la vagliatura, la cernita e l'imballaggio finali dei granuli di silicio risultanti dalla frantumazione di quest'ultimo – dall'altro – non possono essere considerati operazioni atte a conferire il carattere originario, in quanto non hanno in alcun modo modificato le proprietà o la composizione del silicio: in tal senso, la macinatura, più o meno fine, del prodotto base non può essere considerata trasformazione o lavorazione sostanziale di quest'ultimo, giacché ha il solo effetto di modificare la consistenza e l'aspetto esteriore del prodotto ai fini del suo ulteriore impiego, ma non implica alcuna modifica importante, sotto il profilo qualitativo, del prodotto base; a sua volta, il controllo di qualità, mediante cernita, cui è soggetto il prodotto macinato nonché l'imballaggio di quest'ultimo sono necessari solo per la messa in commercio del prodotto e ne lasciano inalterate le caratteristiche sostanziali. Tuttavia, nel caso concreto, l'esame degli atti di causa non ha consentito di dimostrare che l'operazione di pulitura avrebbe eliminato l'80 per cento delle impurità esistenti, né di constatare che la frantumazione corrisponde alla riduzione volontaria e controllata in particelle dei blocchi di silicio. Ciò considerato, la Corte ha quindi concluso che anche le operazioni di pulitura e di frantumazione del silicio, come effettuate in India, non costituiscono una trasformazione o una lavorazione sostanziale ai sensi dell'art. 24 del codice doganale comunitario tali da considerare il prodotto ottenuto come originario dello Stato in cui tali operazioni hanno avuto luogo.

La rilevanza delle **trasformazioni o lavorazioni che non producano l'effetto di far classificare il prodotto da esse risultante in un'altra voce della NC** ha interessato la giurisprudenza comunitaria con la sentenza 10 dicembre 2009, n.C-260/08, *Heko Industrieerzeugnisse* (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.1, con commento di Filippo Mancuso), pronunciata nell'ambito di una controversia relativa alla determinazione dell'origine preferenziale di cavi d'acciaio, classificati nella voce 7312 della Nomenclatura Combinata, fabbricati in Corea del Nord utilizzando trefoli provenienti dalla Cina, anch'essi rientranti nella voce 7312 della NC. La questione interpretativa che i giudici comunitari erano stati chiamati a dirimere riguarda

proprio la possibilità di considerare nella nozione di “trasformazione o lavorazione sostanziale”, quanto alle merci classificate nella voce 7312 della NC, anche quelle trasformazioni o lavorazioni che non producano l’effetto di far classificare il prodotto da esse risultante in un’altra voce della NC. Sul punto, la Corte ha rilevato che il criterio del cambiamento di classificazione tariffaria, per determinare l’origine delle merci di cui alla voce 7312 della NC, non si fonda né su una distinzione oggettiva e reale tra prodotto di base (trefoli d’acciaio) e prodotto trasformato (cavi d’acciaio), né su qualità materiali specifiche di ognuno di tali prodotti e non tiene conto delle trasformazioni o lavorazioni specifiche risultanti nella fabbricazione del prodotto trasformato.

In tal senso, nella giurisprudenza comunitaria intervenuta nella materia si afferma che, al fine di precisare la nozione astratta di trasformazione o di lavorazione specifica, non è incompatibile con la normativa comunitaria il fatto che la Commissione si avvalga di un sistema in cui il cambiamento di classificazione tariffaria di una merce sia stato adottato come criterio base, a sua volta integrato e corretto con **criteri complementari che tengono conto delle particolarità di trasformazioni o lavorazioni specifiche** (v. la sentenza 23 marzo 1983, causa n.C-162/82, *Paul Cousin* e al., in *Racc. giur. Corte CEE*, 1983, I, 1101). Peraltro, se il cambiamento di classificazione tariffaria di una merce, dovuto all’operazione di trasformazione di essa, costituisce un’indicazione del carattere sostanziale della sua trasformazione o della sua lavorazione, cionondimeno una trasformazione o una lavorazione può avere carattere sostanziale anche in mancanza di un siffatto cambiamento di classificazione tariffaria. Sulla base di tali considerazioni, i giudici comunitari hanno quindi concluso che, per quanto riguarda le merci classificate nella voce 7312 della NC, le trasformazioni o lavorazioni sostanziali, di cui all’art. 24 del codice doganale, possono comprendere non solo quelle che producano l’effetto di far classificare le merci che hanno subito un’operazione di lavorazione o di trasformazione in una diversa voce della NC, ma anche quelle che, in mancanza di un siffatto cambiamento di classificazione tariffaria, comportino la creazione di una merce con composizione e proprietà specifiche assenti prima di tale operazione. **La prova dell’origine delle merci** deve avvenire, ai sensi dell’art.26 del codice doganale comunitario, mediante presentazione di un documento; tuttavia, nonostante la presentazione di detto documento, l’autorità doganale può richiedere, in caso di seri dubbi, qualsiasi altra prova complementare per accertarsi che l’origine indicata risponda alle regole stabilite dalla normativa comunitaria. I modelli da utilizzare per fornire la prova dell’origine di una merce (cosiddetti “certificati di origine”) possono essere, in sintesi: per i Paesi legati all’Unione europea da accordi bilaterali, il modello EUR1; per tutti gli altri Paesi beneficiari di agevolazioni tariffarie concesse unilateralmente dall’Unione europea, il Form A; in determinati

casi, individuati dall'art.89 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario, la dichiarazione su fattura.

L'autenticità e la regolarità dei certificati che attestano l'origine preferenziale delle merci forma oggetto di controllo, che può anche essere eseguito nell'ambito di missioni disposte dagli organi esecutivi della Commissione europea per la lotta antifrode (OLAF, reg. CE n.1073/99, del 25 maggio 1999) ed il risultato di tali indagini può determinare il recupero *a posteriori* dei dazi esentati o ridotti in base a certificazioni invalide o irregolari. La giurisprudenza nazionale di legittimità ha ritenuto, con la sentenza della Suprema Corte 14 dicembre 2012, n.23054 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso, ove l'indicazione delle precedenti, conformi pronunce di legittimità 5 dicembre 2012, n.21769; 30 novembre 2012, n.21394; 14 novembre 2012, nn.19841, 19842, 19843, 19844, 19845, 19847, 19848, 19849, 19850; 26 ottobre 2012, nn.18403, 18404, 18405, 18406, 18407, 18408, 18409, 18410, 18411, 18412, 18413, 18414, 18415, 18416, 18417, 18418, 18420, 18422; 28 settembre 2012, n.16570; 26 settembre 2012, n.16359; 19 settembre 2012, nn. 15759, 15760, 15761, 15762, 15763, 15764, 15765, 15766, 15767, 15768, 15769, 15771, 15772, 15773, 15774, 15780, 15781; 3 agosto 2012, 14032, 14036, 14037, 14038, 14039; 27 luglio 2012, nn.13483, 13484, 13485, 13486, 13487, 13488, 13496, 13498, 13499), che gli accertamenti compiuti *a posteriori* (di propria iniziativa o su segnalazione degli Stati membri) dall'OLAF hanno piena valenza probatoria nei procedimenti amministrativi e giudiziari e, quindi, possono essere posti a fondamento dell'avviso di accertamento per il recupero dei dazi sui quali siano state riconosciute esenzioni o riduzioni. La **prova contraria in ordine alla sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo** spetta al contribuente, come ben rilevato dalla sentenza della Cassazione n.4997 del 2 marzo 2009 (in CED Cassazione, 2009), nell'ambito di una controversia relativa ad operazioni di importazione di capi di maglieria dalla Giamaica effettuate dalla società ricorrente beneficiando – in virtù dell'accordo siglato a Cotonou, il 23 giugno 2000, tra gli Stati dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico (ACP), da un lato, e l'Unione europea, dall'altro – del regime di esenzione del dazio concessa sul presupposto e alla condizione che i filati, aventi qualunque provenienza, fossero elaborati in capi di maglieria con lavorazione interamente svolta in Giamaica. All'esito delle indagini svolte in Giamaica da funzionari dell'OLAF, le Autorità doganali giamaicane non confermarono la validità dei certificati EUR 1 rilasciati – che furono riconosciuti autentici, ma irregolari, perché frutto di false dichiarazioni degli esportatori – e il **valore probatorio della documentazione prodotta dall'OLAF**, posta a base della revisione dell'accertamento, è stato riconosciuto dalla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione. Infatti, nelle sentenze n.5400 del 4 aprile 2012 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.3, con commento di Filip-

po Mancuso), n.4023 del 14 marzo 2012 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso), n.23985 del 24 settembre 2008 (in CED Cassazione, 2008), n.1583 del 3 febbraio 2012 (in CED Cassazione, 2012) si ritiene che la pretesa di recupero dei dazi, azionata con avviso di accertamento, risulta congruamente e sufficientemente dimostrata ove si basi sulle risultanze di atti ispettivi (allegati o richiamati) degli organismi antifrode comunitari (come, nella specie, l'OLAF), salva la prova contraria della sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo fornita dal contribuente.

La **motivazione degli atti di accertamento** in base ai cennati documenti dell'OLAF (che hanno carattere riservato ex art.8 del Reg. n.1073/99 sopracitato, ma possono essere utilizzati dall'Amministrazione nei procedimenti giudiziari per inosservanza della regolamentazione doganale) deve ritenersi legittima, ove risponda alle prescrizioni di cui all'art.11, comma 5-bis, del decreto legislativo n.374 dell'8 novembre 1990, cioè riporti nei tratti essenziali, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, il contenuto di quegli atti presupposti richiamati *per relationem* ancorché non allegati. Sotto quest'ultimo profilo, si richiama anche la sentenza n.14515 del 30 maggio 2008 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso e indicazione della coeva, conforme pronuncia n.14516), nella quale la Cassazione ha ritenuto insufficiente la documentazione probatoria prodotta dall'Amministrazione ricorrente, in quanto solo la produzione integrale in giudizio della documentazione predisposta dall'OLAF – e non, invece, il suo estratto riassuntivo trascritto in termini estremamente riduttivi nel ricorso – avrebbe consentito di sostenere la presunzione di elusione sancita dal sopracitato art.25 del codice doganale comunitario. Sul punto, i giudici di legittimità hanno precisato che l'Amministrazione ben avrebbe potuto depositare in giudizio i verbali redatti dell'OLAF per corroborare la pretesa impositiva contestata in giudizio dalla società contribuente, in quanto l'art.45 del Reg. (CEE) n.515/97 – che impone il vincolo di riservatezza sui documenti dell'OLAF – consente l'utilizzo di tale documentazione “*in azioni giudiziarie o in procedimenti avviati successivamente per inosservanza delle regolamentazioni doganale o agricola*”.

Con particolare riferimento alle **misure di cooperazione amministrativa stabilite nell'ambito delle regole di origine preferenziale**, l'art.94 del reg. n.2454/93 cit. (applicabile *ratione temporis*) prevede che le autorità del paese di esportazione effettuano un controllo *a posteriori* dei certificati Form A “*quando le autorità doganali della Comunità abbiano ragionevole motivo di dubitare dell'autenticità dei documenti, del carattere originario dei prodotti o dell'osservanza degli altri requisiti*” e, se entro sei mesi le autorità richieste non rispondono, o rispondono in modo insufficiente, va loro inviata “una seconda comunicazione”, mentre il beneficio delle misure tariffarie preferenziali è rifiutato se, dopo la seconda comunicazione, “*i risul-*

tati del controllo non sono comunicati alle autorità richiedenti entro quattro mesi, ovvero essi non consentono di determinare l'autenticità del documento in questione o l'effettiva origine dei prodotti". Con la richiamata sentenza n.4023 del 14 marzo 2012, la Cassazione ha affermato il principio secondo cui l'importatore non può invocare la "buona fede" per evitare il recupero *a posteriori* di agevolazioni daziarie, nei casi in cui la correttezza della documentazione che attesta l'origine preferenziale delle merci importate sia comunicata tardivamente dalle autorità del paese di esportazione, come in tale caso di specie, in quanto pervenuta ben oltre la scadenza del termine dei complessivi dieci mesi previsto dall'art.94 del reg. n.2454/93. La Cassazione ha, inoltre, aggiunto che – ai fini di escludere il recupero *a posteriori* – non è sufficiente invocare la "buona fede" dell'importatore, che non ha valore esimente "*in re ipsa*" (cfr.: sentenza n.13680 del 12 giugno 2009, in *questa rivista*, 2009, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso), e ciò in quanto, per effetto dell'art.904, lett.e), del reg. n.2454/93, non può procedersi a sgravi o rimborsi all'importazione a seguito della presentazione, anche in buona fede, di certificati falsi, falsificati o irregolari. La presentazione in un ufficio doganale di una dichiarazione firmata dal dichiarante o dal suo rappresentante è impegnativa, ai sensi dell'art.199 del reg. n.2454/93, per quanto riguarda l'esattezza delle indicazioni riportate nella dichiarazione, l'autenticità dei documenti acclusi e l'osservanza di tutti gli obblighi inerenti al regime considerato: vige, infatti, il principio secondo cui la Comunità non è tenuta a sopportare le conseguenze pregiudizievoli dei comportamenti scorretti dei fornitori degli importatori (in tal senso, v. la sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia il 9 marzo 2006, nella causa n.C-293/04, *Beemsterboer*, in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso, nonché la sentenza della Cassazione n.19195 del 29 settembre 2006, in *questa rivista*, 2006, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso).

Con la sentenza n.14966 del 22 giugno 2010 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso), la Cassazione ha affermato il principio secondo cui, quando l'Amministrazione dimostri di avere puntualmente chiesto le informazioni prescritte dalla normativa applicabile, spetta al contribuente l'onere di provare i fatti che, a suo giudizio, impediscono l'effetto legale – cioè, l'applicazione del tributo nella misura ordinaria – della mancata risposta. Per la Cassazione, **la prova della richiesta di informazioni alle autorità doganali di un altro Stato** è stata ritenuta offerta dall'Amministrazione finanziaria mediante la mera esibizione della copia della corrispondenza, ritenuta sufficiente a giustificare l'assunto dell'Amministrazione, presumendosi che le lettere fossero state spedite e che, per quanto solitamente accade, fossero state anche ricevute, salvo prova contraria, che il giudicante *a quo* non dichiara di avere ottenuto. Sul punto, i giudici di legittimità hanno aggiunto che la mancata risposta

ad una richiesta, in ipotesi, non pervenuta al destinatario, non significa implicita ammissione del fatto contrario (nella specie, assenza di origine nazionale della merce), atteso che l'operazione d'importazione costituisce, invero, un procedimento complesso che si perfeziona con gli atti di controllo eseguiti sulla dichiarazione, anche quando tali atti siano eventuali e *a posteriori* e deve essere, perciò, l'importatore a dimostrare la regolarità dell'operazione, specie quando si sia avvalso di un'agevolazione, che rappresenta un'eccezione alla regola generale di debenza del tributo, come già evidenziato con riferimento ad un analogo caso di controlli successivi nella sentenza n.20512 del 22 settembre 2006 (in *Mass. Giur. It.*, 2006). Secondo la giurisprudenza della Cassazione, espressasi con la sentenza n.8044 del 22 luglio 1995 (in *Mass. Giur. It.*, 1995), infatti, la disciplina inerente al regime doganale delle importazioni da paesi agevolati prevale rispetto a quella generale del settore, nazionale o comunitaria (c.d. principio di specialità): ciò comporta, da una parte, che l'Amministrazione debba eseguire i controlli in conformità alla normativa specifica e, d'altra parte, che ad essa sia sufficiente dimostrare di essersi attenuta alle modalità procedurali specifiche, restando a carico dell'importatore la prova di ogni circostanza a lui favorevole.

Gli orientamenti giurisprudenziali nazionali soprariportati risultano conformi con quanto affermato nella materia dalla Corte di giustizia dell'Unione europea. In particolare, nella sentenza del 15 dicembre 2011, pronunciata nella causa n.C-409/10, *Afasia Knits Deutschland* (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso), era stato affrontato il tema della rilevanza dell'**esimente della buona fede** dell'importatore in caso di merci importate in regime preferenziale ed accompagnate da certificati di origine viziati da irregolarità attribuibile all'esportatore. Tale sentenza riguardava, in particolare, la corretta interpretazione delle disposizioni dell'art.220, n.2, lett. b), del codice doganale comunitario, istituito dal regolamento (CEE) del Consiglio n.2913 del 12 ottobre 1992, come modificato dal regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio n.2700 del 16 novembre 2000, che prevedono, in linea generale, che non debba procedersi alla contabilizzazione a posteriori dell'importo dei dazi legalmente dovuto qualora detto importo non sia stato contabilizzato "*per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana*".

A fronte dell'eccezione della società importatrice sull'impossibilità di fornire prove dell'origine giamaicana delle merci, a causa della distruzione, provocata da un uragano, dei laboratori di fabbricazione aventi sede in Giamaica e, con ciò, ribadendo il proprio legittimo affidamento nella regolarità dell'importazione, la Corte di Giustizia ha rilevato che, allorché il

controllo a posteriori non consente di confermare l'origine delle merci indicate in un certificato EUR 1, si deve concludere che dette merci sono di origine ignota e che, pertanto, i benefici daziari sono stati concessi indebitamente. Il consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria (*ex pluribus*, si veda la citata sentenza pronunciata il 9 marzo 2006, nella causa n.C-293/04, *Beemsterboer*, in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso) esclude che l'importatore possa sottrarsi al recupero *a posteriori* dei dazi all'importazione, facendo valere l'origine ignota delle merci e, quindi, la circostanza che non si possa escludere che talune tra esse abbiano l'origine preferenziale indicata nei certificati EUR 1 annullati; così come dalla giurisprudenza risulta, al contrario, che il recupero *a posteriori* dei dazi doganali non versati all'atto dell'importazione costituisce una normale conseguenza del fatto che il controllo *a posteriori* non consente di confermare l'origine delle merci come indicata nel certificato EUR 1.

Nella più volte citata sentenza del 9 marzo 2006, nella causa n.C-293/04, *Beemsterboer*, la relativa controversia aveva ad oggetto talune importazioni nei Paesi Bassi di merci provenienti dall'Estonia che hanno beneficiato dell'applicazione della tariffa preferenziale in base all'accordo sul libero scambio e sulle questioni commerciali sottoscritto il 18 luglio 1994 tra le Comunità europee e la Repubblica di Estonia. In particolare, nel rispetto delle previsioni del Protocollo n.3 – relativo alla definizione della nozione di “prodotti originari” e ai metodi di cooperazione amministrativa – annesso al predetto accordo, l'origine delle merci era stata documentata in appositi certificati EUR 1 rilasciati dalle autorità doganali estoni su richiesta del soggetto esportatore. Tuttavia, a seguito di un controllo *a posteriori*, è emerso che l'esportatore non aveva conservato i documenti originari comprovanti l'origine delle merci esportate, disattendendo così la previsione dell'art.28, n.1, del citato Protocollo, che impone all'esportatore che richiede il rilascio di un certificato di circolazione EUR 1 l'obbligo di conservare “*per almeno tre anni*” la relativa documentazione.

Al riguardo, la Corte di Giustizia – nel rilevare l'impossibilità di accertare l'origine delle merci esportate, stante la **mancata conservazione della relativa documentazione da parte dell'esportatore** – ha ribadito che “*la finalità del controllo a posteriori è di verificare l'esattezza dell'origine indicata nel certificato EUR 1, precedentemente rilasciato*”, concludendo che “*qualora un controllo a posteriori non consenta di confermare l'origine della merce indicata nel certificato EUR 1, si deve ritenere che essa sia di origine ignota e che, di conseguenza, il certificato EUR 1 e la tariffa preferenziale siano stati concessi indebitamente*”.

Pronunciandosi in tema di ripartizione dell'onere della prova, la Corte ha affermato che – non potendo le autorità doganali dimostrare, nel caso di specie, la correttezza o meno delle informazioni fornite in vista del rilascio

di un certificato EUR 1, posto che l'esportatore non aveva, come detto, conservato presso di sé i documenti probatori – da un lato, spetta agli operatori economici adottare, nell'ambito dei loro rapporti contrattuali, i provvedimenti necessari per premunirsi contro i rischi di un'azione di recupero *a posteriori* e, pertanto, al fine di raggiungere l'obiettivo perseguito dal controllo *a posteriori*, ossia la verifica dell'autenticità e dell'esattezza del certificato EUR 1, spetta al debitore provare che i detti certificati rilasciati dalle autorità del paese terzo erano fondati su un'esatta presentazione dei fatti; dall'altro, spetta a colui che invochi un'eccezione ai sensi dell'ultima parte del terzo comma dell'art.220, n. 2, lett. b), del codice doganale sopportare l'onere della prova del fatto che era evidente che le autorità di rilascio del certificato EUR 1 sapevano manifestamente o avrebbero dovuto sapere che le merci non soddisfacevano i requisiti necessari per beneficiare del trattamento preferenziale.

2.3 Il valore delle merci

Il valore doganale delle merci costituisce la base imponibile in dogana, sulla quale sono calcolati gli oneri daziari gravanti sulle merci importate. Il criterio principale per la determinazione del valore in dogana, elaborato in sede internazionale e recepito dal legislatore comunitario (cfr.: artt. 28 e ss. del codice doganale comunitario, istituito dal reg. CEE n.2913 del 1992), è quello del “**valore di transazione**”, vale a dire “*il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità*” (art.29, par.1, C.D.C.). Più precisamente, il prezzo effettivamente pagato o da pagare è costituito dal “*pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore, o a beneficio di questo ultimo, per le merci importate e comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore, o dal compratore a una terza persona, per soddisfare un obbligo del venditore*” (art. 29, par.3, C.D.C.).

Tali disposizioni dell'art.29 del codice doganale comunitario hanno formato oggetto di interpretazione da parte della Corte di Giustizia, con la sentenza 19 marzo 2009, n.C-256/07, *Mitsui & Co. Deutschland* (in questa rivista, 2009, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso), intervenuta per definire la **nozione di prezzo effettivamente pagato o da pagare** nell'ambito di una controversia avente ad oggetto una domanda di rimborso dei dazi doganali relativi a prestazioni di garanzia afferenti a veicoli importati da Paesi extraUE e commercializzati nell'UE mediante distributori. I giudici comunitari hanno osservato che se, dopo la data di importazione di un veicolo, risulta che esso era difettoso al momento della sua importazione,

il suo valore economico reale è inferiore al valore di transazione dichiarato al momento della sua immissione in libera pratica. Le successive modifiche del valore di transazione – base di calcolo, come detto, del valore in dogana – non sono regolate dall'art.29, n.1 e n.3 del codice doganale ma, per la citata sentenza *Mitsui*, comportano che il prezzo effettivamente pagato o da pagare è un dato che deve eventualmente formare oggetto di rettifiche, qualora tale operazione sia necessaria per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio. Sotto questo profilo, l'art.145, n.2, del reg. n.2454/93 definisce le condizioni alle quali la modifica effettuata dal venditore in favore dell'acquirente del prezzo effettivamente pagato per le merci immesse in libera pratica può essere presa in considerazione per la determinazione del loro valore in dogana. Tali condizioni sono tre, cumulative e presenti quando può essere dimostrata la natura difettosa delle merci al momento dell'accettazione della dichiarazione da parte delle autorità doganali, quando la modifica del prezzo deriva dall'esecuzione di un obbligo di garanzia previsto dal contratto di vendita concluso prima dell'immissione in libera pratica delle merci e quando la natura difettosa delle merci non è già stata presa in considerazione nel contratto di vendita. Pertanto, i giudici comunitari hanno ritenuto che, in base al soprarichiamato art.145, qualora vizi delle merci – rilevati dopo la loro immissione in libera pratica, ma relativamente ai quali è dimostrato che esistevano prima di essa – diano luogo, in virtù di un obbligo contrattuale di garanzia, a successivi rimborsi da parte del venditore costruttore a favore del compratore importatore, siffatti rimborsi – corrispondenti ai costi di riparazione fatturati – possono comportare una riduzione del valore di transazione delle dette merci e, di conseguenza, del loro valore in dogana, dichiarato sulla base del prezzo inizialmente convenuto tra il venditore costruttore e il compratore.

La **determinazione del valore in dogana in presenza di un corrispettivo per i servizi unitamente forniti per l'importazione** ha interessato la Corte CE ai fini della sua qualificazione in termini di parte del prezzo, pagato o da pagare, ai sensi dell'art.29 del codice doganale, con la sentenza 23 febbraio 2006, n.C-491/04, *Dollond & Aitchison Ltd* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso), pronunciata nell'ambito di una controversia riguardante la determinazione del valore in dogana di determinate merci (lenti a contatto, soluzioni detergenti e contenitori porta lenti con apposito liquido), consegnate per via postale a partire da Jersey (isole Normanne) verso il Regno Unito, dove vengono fornite unitamente a taluni servizi (esame delle lenti a contatto, consulenza in materia di lenti a contatto e ogni altro eventuale trattamento successivo richiesto dal cliente). Al riguardo, la Corte – nel ribadire che, per determinare la nozione di “valore di transazione”, il calcolo deve prendere le mosse dalle condizioni in base alle quali è stata effettuata la singola compravendita – ha riscon-

trato che, nel caso di specie, i servizi forniti nel Regno Unito costituiscono parte integrante del prezzo della merce spedita dall'isola di Jersey, concludendo che l'offerta in esame deve considerarsi globale per un unico prezzo pagato: conseguentemente, è stato fissato il principio secondo cui le prestazioni di servizi risultano essere parte dei "*pagamenti effettuati o da effettuare, come condizione della vendita, da parte del compratore al venditore (...) per soddisfare un obbligo del venditore*" ai sensi del citato art.29 del codice doganale, costituendo pertanto parte integrante del valore in dogana.

Nell'ambito dei metodi di valutazione, alternativi a quelli previsti dall'art.29 cit. ed elencati nei successivi artt.30 e 31 del codice doganale comunitario, valore residuale assume il criterio del **cosiddetto "metodo ragionevole"**, secondo il quale cioè il valore in dogana delle merci importate è determinato mediante il ricorso a "*mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali*", internazionali e comunitarie. La giurisprudenza comunitaria ha applicato tale criterio nella sentenza 28 febbraio 2008, n.C-263/06, *Carboni* (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso), pronunciata su una questione riguardante la determinazione del valore doganale di beni importati nella Comunità ai fini dell'applicazione di un dazio *antidumping*, ove veniva chiesto se la normativa doganale comunitaria legittimi le autorità doganali a determinare il valore doganale, ai fini dell'applicazione del dazio *antidumping* istituito dalla decisione n.67/94/CECA, sulla base del prezzo pattuito per le medesime merci in una vendita precedente a quella per la quale è stata resa la dichiarazione in dogana. Tale questione era stata sollevata nell'ambito di una controversia a proposito della decisione delle autorità doganali nazionali di fissare il valore in dogana della merce, non sulla base del prezzo contenuto nella fattura relativa alla vendita finale, bensì sulla base di un prezzo inferiore indicato in una precedente vendita di tale merce, con la conseguenza che il valore doganale era risultato inferiore al prezzo minimo di importazione fissato nella citata decisione n. 67/94 e le autorità doganali avevano imposto un dazio *antidumping*. La Corte di Giustizia ha ritenuto che le autorità doganali non possono, in generale, fare riferimento, ai fini dell'applicazione del dazio *antidumping* in questione, al prezzo stabilito per le stesse merci in una vendita precedente, anche qualora il prezzo dichiarato corrisponda a quello che l'importatore ha effettivamente pagato o dovrà pagare. Con riferimento al caso in cui le autorità doganali abbiano fondati dubbi sulla veridicità del valore dichiarato e tali dubbi persistano dopo che siano state richieste informazioni complementari e sia stata concessa all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi alla base di detti dubbi, ma non sia stato possibile dimostrare il prezzo effettivamente pagato o da pagare, i giudici comunitari hanno concluso che le autorità doganali possono, ai sensi dell'art.31 del codi-

ce doganale comunitario, istituito con regolamento CEE n.2913 del 1992, calcolare il valore doganale ai fini dell'applicazione del dazio *antidumping* de qua facendo riferimento al prezzo concordato per le merci di cui trattasi nella vendita precedente più vicina a quella per la quale è stata resa la dichiarazione in dogana, della cui veridicità dette autorità non abbiano oggettivamente alcun motivo di dubitare.

In applicazione dei principi affermati dai giudici comunitari nella citata sentenza n.C-263/06, la Cassazione – con la sentenza n.23381 del 4 novembre 2009 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso) – ha stabilito che il momento della determinazione del prezzo d'importazione, ai fini dell'applicazione di un dazio *antidumping*, coincide con la presentazione delle merci in dogana e non – come, invece, affermato nella sentenza impugnata – al momento di una precedente cessione tra operatori comunitari in vista di una successiva importazione nel territorio comunitario, come nella specie è avvenuto. I giudici di legittimità hanno, inoltre, rilevato l'erroneità della ricostruzione del concetto di “immissione in libera pratica” che, secondo la Corte d'Appello, si verificherebbe anche a seguito di transazioni tra soggetti residenti nella Comunità Europea, in quanto, secondo gli artt.79 e ss. del codice doganale comunitario, tale posizione è collegata all'espletamento delle formalità doganali e non può essere anticipata a transazioni precedenti. La Suprema Corte ha, dunque, cassato la sentenza impugnata, affidando al giudice di rinvio il compito di verificare, anche sulla base di nuovi accertamenti di fatto, se sussistessero fondati motivi per ritenere il prezzo dichiarato in dogana non conforme a quello realmente pagato o dovuto ed assumere, quale dato di riferimento, quello della precedente transazione di cui si discute; ciò, peraltro, non prima di aver verificato se l'importatore sia stato posto in grado di svolgere le sue osservazioni prima dell'assunzione, da parte dell'autorità doganale, delle determinazioni sull'applicazione del dazio *antidumping*.

Ai fini della determinazione del valore in dogana della merce, l'art.29 del codice doganale stabilisce che il valore di transazione è suscettibile di “*previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33*” del medesimo codice. L'art.32 cit. riporta, in particolare, un insieme di **elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate**, oggetto della sentenza della Corte di Giustizia 16 novembre 2006, n.C-306/04, *Compaq Computer International Corporation* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso), pronunciata, in particolare, sulla corretta interpretazione dell'art.32, n.1, del codice doganale comunitario, nell'ambito di una controversia avente ad oggetto l'importazione nella Comunità europea di computer portatili dotati di software di sistema. Nel caso di specie, l'operazione controversa si articola in due transazioni successive: nella prima, una società americana – che opera nel settore dell'informatica e che distribuisce i propri prodotti

in Europa mediante una controllata avente sede nei Paesi Bassi – provvede ad acquistare da produttori taiwanesi computer portatili che dovranno essere dotati di software, comprensivi di uno o più sistemi operativi, messi gratuitamente a disposizione dall’acquirente; nella seconda transazione, la società distributtrice olandese acquista dalla controllante americana i computer portatili muniti di software, che riceve direttamente da Taiwan (consegna “franco a bordo”, FOB). All’arrivo della merce, la società olandese – nell’effettuare la dichiarazione ai fini della immissione in libera pratica – indicava, quale valore in dogana dei computer portatili, il prezzo di vendita pattuito tra la controllante americana e i produttori taiwanesi; prezzo che, come cennato, non comprendeva il valore dei sistemi operativi in parola. Al riguardo, la Corte di Giustizia ha ritenuto – in contrasto con le tesi sostenute dalla Commissione europea – che la vendita tra i produttori taiwanesi e la società americana costituisce la transazione rilevante per la determinazione del valore in dogana, nonostante i soggetti in questione non siano residenti nella Comunità. La posizione interpretativa sostenuta dalla Corte trova fondamento, in particolare, nel dettato del citato art.29 del codice doganale comunitario – nel quale si fa riferimento al prezzo delle merci “... vendute per l’esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità ...” – che sembrerebbe privilegiare l’oggettiva destinazione delle merci rispetto al criterio di residenza nella Comunità delle parti (acquirente e venditore) della transazione. La Corte di Giustizia ha affermato che “*un software è un bene economico immateriale le cui spese d’acquisto, quando è contenuto in una merce, devono essere considerate parte integrante del prezzo pagato o da pagare per la merce e, pertanto, del valore di transazione*” – come già ritenuto nella sentenza 18 aprile 1991, causa n.C-79/89, *Brown Boveri & Cie AG* (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1991, pag.I, 1853) – e ha ritenuto doversi procedere alla rettifica del valore di transazione dichiarato, nel senso di aggiungere il valore del software al prezzo effettivamente pagato o da pagare per i computer portatili. L’individuazione dei prodotti e servizi forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l’esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare, di cui all’art.32, n.1, lett.b, è stata affrontata dalla citata pronuncia *Compaq*, ove si è ribadito che la disciplina comunitaria in materia di valutazione doganale mira a stabilire “*un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l’impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi*” e che il valore in dogana deve “*riflettere il valore economico reale di una merce importata e, quindi, tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico*”. La qualificazione dei software che comprendono tali sistemi operativi in termine di prodotto fornito non risulta accompagnata, però, dalla precisazione se trattasi più propriamente, nel caso di specie, di “*ma-*

terie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate” (lett.b, punto i) o di “lavori d’ingegneria ... eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate” (lett.b, punto iv), ovvero dei “corrispettivi e diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare” (lett.c).

Ai sensi dell’art.33 del codice doganale comunitario, risultano **esclusi dal valore in dogana taluni elementi, se distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate** e, con la sentenza 15 luglio 2010, n.C-354/09, *Gaston Schul BV* (in questa rivista, 2010, fasc. n.4, con commento di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia si è pronunciata sulla corretta interpretazione della lett.f) dell’art.33 cit., nella quale si precisa che il valore in dogana non comprende “i dazi all’importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell’importazione o della vendita delle merci”, sempre che tali elementi siano “distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate”. La Corte di Giustizia ha ritenuto che la condizione prevista dall’art.33 del codice doganale comunitario può ritenersi soddisfatta qualora le parti contrattuali abbiano convenuto che tali merci saranno consegnate con la condizione DDP (*Delivered Duty Paid*), in base alla quale il venditore e il compratore concordano che eventuali dazi doganali sarebbero stati a carico del venditore, ne abbiano fatto menzione nella dichiarazione doganale, ma, a causa di un errore sull’origine preferenziale di dette merci, non abbiano comunicato l’importo dei dazi medesimi. Secondo i giudici comunitari, tale conclusione trova fondamento nella propria costante giurisprudenza, secondo la quale la normativa comunitaria in materia di valutazione doganale è volta a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l’impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi (in tal senso, v. la sentenza 19 marzo 2009, causa n.C-256/07, *Mitsui & Co. Deutschland*, in questa rivista, 2009, fasc. n.2, con commento di Filippo Mancuso); inoltre, il valore in dogana deve riflettere il valore economico reale di una merce importata e tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico (v. la sentenza 16 novembre 2006, causa n.C-306/04, *Compaq Computer International Corporation*, in questa rivista, 2006, fasc. n.6, con commento di Filippo Mancuso).

In ordine all’**individuazione del dazio doganale nel prezzo di cessione**, la citata sentenza *Gaston Schul* ha ritenuto che le autorità dello Stato d’importazione sono in grado di calcolare l’importo dei dazi all’importazione legalmente dovuto – e, pertanto, di separare il valore di tali dazi dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate – in quanto il valore di transazione è riportato nelle dichiarazioni d’importazione e

l'aliquota dei dazi doganali applicabile può essere determinata tenendo conto dell'origine delle merci. Inoltre, a differenza delle altre spese di cui all'art.33 del codice doganale comunitario (quali, ad es., le commissioni di acquisto o le spese relative a lavori di montaggio), la cui esistenza e il cui importo si basano esclusivamente sulla volontà delle parti contrattuali e possono essere note alle autorità doganali solo laddove risultino esplicitamente dalle dichiarazioni d'importazione e dai relativi documenti (in tal senso, v. la sentenza 20 ottobre 2005, causa n.C-468/03, *Overland Footwear Ltd*, in *questa rivista*, 2005, fasc. n.5, con commento di Filippo Mancuso), i dazi all'importazione sono disciplinati in modo vincolante dalla tariffa doganale dell'Unione, escludendo così il rischio che siano presentati costi fittizi o esagerati al fine di ridurre fraudolentemente il valore in dogana delle merci importate. I giudici comunitari hanno infine constatato che – anche se in una siffatta situazione la deduzione dei dazi all'importazione, fissati nel corso di un controllo *a posteriori*, in misura più elevata di quella inizialmente determinata dal venditore, comporta una diminuzione del valore in dogana delle merci importate – tale valore, tuttavia, non può essere considerato arbitrario o fittizio, ma, al contrario, dovrebbe essere inteso nel senso che esso rispecchia il valore economico reale di tali merci, tenendo conto della situazione giuridica concreta delle parti contrattuali.

La tematica delle **commissioni di acquisto erroneamente ricomprese dal dichiarante nel valore doganale dichiarato** è stata affrontata dall'Alta Corte comunitaria con la sentenza 20 ottobre 2005, n.C-468/03, *Overland Footwear Ltd* (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.5, con commento di Filippo Mancuso). Al riguardo, la Corte ha ribadito il principio affermato nell'ambito della medesima controversia con precedente sentenza (5 dicembre 2002, causa n.C-379/00, *Overland Footwear Ltd*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2003, 302), sostenendo che una commissione d'acquisto inclusa nel valore dichiarato in dogana e non distinta dal prezzo di vendita delle merci nella dichiarazione d'importazione va considerata parte integrante del valore di transazione ai sensi dell'art.29 del codice doganale comunitario ed è, pertanto, assoggettabile a dazio.

PARTE III

Dalla fase del controllo amministrativo a quella della tutela giudiziale

di Nicola Pennella

3.1 Controllo amministrativo, contabilizzazione e liquidazione del tributo doganale

Il controllo della corretta attuazione della disciplina doganale individua diverse fasi procedurali in quanto può attenersi al riscontro sia dell'avvenuta violazione dell'obbligo di presentazione della relativa dichiarazione, sia della veridicità della denuncia presentata ai competenti uffici finanziari caratterizzata dalla verifica della corrispondenza dei documenti presentati con quanto indicato nella dichiarazione "*allo scopo di accertare la qualità, la quantità, il valore e l'origine delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti*" (art.8, co.3, d.lgs. 8 novembre 1990, n.374). La fase successiva del controllo è eventuale e riguarda la visita totale o parziale delle merci, "*facendo ricorso, ove occorra, anche alle analisi ed all'esame tecnico*" (art.8, cit., co.4), funzionale all'eventuale fase – correttamente denominata accertamento in quanto volta alla contestazione delle difformità riscontrate tra quanto dichiarato e quanto desumibile dai controlli documentali o fisici delle merci – la quale risulta distinta dalle ipotesi di mancato pagamento dei diritti dovuti in base alla dichiarazione accettata o dell'omessa prestazione della cauzione a garanzia dei diritti stessi, da qualificare in termini di liquidazione del tributo o di richiesta delle cennate cauzioni. La norma-

tiva sull'accertamento individua, quindi, sia quello c.d. d'ufficio (ossia in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione doganale), sia quella denominata dal legislatore italiano in termini di revisione dell'accertamento rispetto a quello precedente divenuto definitivo con l'emissione della bolletta doganale, revisione attivabile sia dall'ufficio finanziario a seguito di controlli documentali o delle merci, se ancora presenti nei luoghi doganali, o di richieste aventi ad oggetto non soltanto le "omissioni o errori sui dati e sugli elementi posti a base dell'accertamento e, quindi, sulla qualità, quantità, valore o provenienza della merce", ma ogni tipo di violazione della disciplina doganale (come sostenuto anche da circ. Min. fin., Dip. Dogane 19 aprile 2000, n.79/D), sia dal contribuente.

La contabilizzazione del dazio doganale rappresenta la fase necessaria per la liquidazione del tributo che si realizza se il dichiarante non ha contestato le difformità riscontrate dall'ufficio finanziario oppure se dai controlli effettuati non emerge difformità rispetto alla dichiarazione poiché la dichiarazione firmata dal dichiarante o dal suo rappresentante e presentata all'ufficio doganale è impegnativa, ai sensi dell'art.199 del Reg. CEE n.2454/93, in merito all'esattezza delle indicazioni ivi riportate, l'autenticità dei documenti acclusi e l'osservanza di tutti gli obblighi inerenti al regime doganale scelto. La Corte di Cassazione nella sentenza 18 giugno 2010, n.14812 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso) ha affermato che qualora la mancata riscossione dei diritti sia dovuta ad un comportamento attivo del funzionario, idoneo a trarre in inganno l'operatore, trovano applicazione i principi di autoresponsabilità e di lealtà (quest'ultimo ricavabile, in materia tributaria, dall'art.10 della legge 27 luglio 2000, n.212, c.d. Statuto del contribuente) e, quanto al contribuente, quello di affidamento, desumibile, in materia doganale, secondo la costante giurisprudenza comunitaria, dall'art.220, par.2, lett.b, del codice doganale comunitario, istituito dal Reg. CEE n.2913 del 12 ottobre 1992. Tale inquadramento ha fatto desumere ai giudici di legittimità che l'Amministrazione finanziaria non può agire per il recupero dei diritti doganali non riscossi nei confronti dell'operatore in buona fede, che abbia osservato tutte le disposizioni previste dalla regolamentazione vigente per la sua dichiarazione in dogana, ma deve rivolgersi ai diretti responsabili della sottrazione di denaro pubblico.

L'eventuale fase successiva della liquidazione – denominata recupero a posteriori – opera in ipotesi di precedenti errori di liquidazione nei cui confronti la disciplina comunitaria lascia ampia discrezionalità agli Stati membri, come da ultimo ribadito dalla sentenza della Corte di Giustizia 8 novembre 2012, n.C-351/11, *KGH Belgium NV* (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso). Secondo i giudici comunitari, ai sensi dell'art.217, par.2, del codice doganale comunitario più volte citato, gli Stati membri non sono tenuti a definire nella loro normativa nazionale

le modalità pratiche di realizzazione della contabilizzazione dei dazi doganali, essendo sufficienti a tal fine misure interne all'amministrazione doganale che consentano, in particolare, che la contabilizzazione degli importi di cui trattasi sia stabilita con certezza, anche nei confronti del debitore. Per quanto attiene alla caratteristica del supporto richiesto, la citata sentenza della Corte CEE ha rilevato che, vista la discrezionalità loro conferita dall'art.217, par.2, del codice doganale cit., gli Stati membri sono legittimati a stabilire che la contabilizzazione dell'importo dei dazi, risultante da un'obbligazione doganale, si realizzi tramite l'iscrizione di tale importo nel verbale emesso dall'autorità doganale competente all'accertamento di un'infrazione della vigente normativa doganale.

La contabilizzazione a posteriori si applica, in primo luogo, in ipotesi di errore dell'ufficio doganale, ossia quando il dazio doganale non venga contabilizzato o lo sia per un importo inferiore e deve avvenire, ex art.217, C.D.C., entro due giorni dalla data di emersione dell'errore decorrente da quando era possibile indicare l'importo effettivamente dovuto ovvero individuare il soggetto obbligato al pagamento. I giudici italiani di legittimità nella sentenza 4 aprile 2012, n.5387 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso e indicazione delle coeve, conformi decisioni n.5388 e n.5389) hanno affermato che l'Amministrazione può procedere al controllo *a posteriori* delle dichiarazioni ex art.78 del codice doganale comunitario, istituito dal regolamento CEE n.2913/92, anche dopo lo svincolo della garanzia fideiussoria relativa alle merci interessate, poiché l'unico limite a tale potere è costituito dal termine triennale di prescrizione per la comunicazione della contabilizzazione di un diverso importo dei dazi. I giudici comunitari hanno, infatti, reputato che l'estinzione dell'obbligazione doganale, le cui cause sono espressamente enunciate negli artt.233 e 234 del citato codice doganale, può farsi discendere, in via interpretativa, dalla tutela dell'affidamento dell'operatore economico o dal disposto dell'art.199 del medesimo atto normativo, in quanto norma di azione tendente a regolare il comportamento della Pubblica Amministrazione.

Nell'ipotesi di errore dell'operatore economico, la giurisprudenza comunitaria – nelle decisioni 20 ottobre 2005, n.C-468/03, *Overland Footwear*, e 15 settembre 2011, n.C-138/10, *DP group* (in *questa rivista*, rispettivamente 2005, fasc. n.5, e 2011, fasc. n.5, entrambe con nota di Filippo Mancuso) – ha evidenziato come gli artt.78 e 236 del codice doganale comunitario, ammettono che, dopo la concessione dello svincolo di merci importate, le autorità doganali (investite da una domanda del dichiarante diretta alla revisione della sua dichiarazione in dogana relativa alle merci) sono tenute, fatta salva la possibilità di un ricorso giurisdizionale, a respingere la domanda del dichiarante con decisione motivata oppure procedere alla revisione richiesta. Pertanto gli uffici doganali, qualora constatino, in seguito alla revisione, che il valore dichiarato in dogana comprenda per er-

rore una commissione di acquisto, come da dichiarazione compilata dallo stesso operatore economico, esse sono tenute a correggere la situazione procedendo al rimborso dei dazi all'importazione applicati su tale commissione. La legislazione italiana ha previsto al sesto comma dell'art.11 del d.lgs. n.374 del 1990 che l'istanza di revisione presentata dall'operatore si intende respinta se entro il novantesimo giorno successivo a quello di presentazione non è stato notificato il relativo avviso di rettifica, mentre l'art.12, co.1, lett.b, del D.L. 2 marzo 2012, n.16 ha abrogato il settimo comma del citato art.11, ove era previsto che la rettifica potesse essere contestata dall'operatore entro trenta giorni dalla data di notifica dell'avviso e la possibilità di risoluzione delle controversie previsti dagli articoli 66 e seguenti del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n.43.

La mancata contabilizzazione del dazio doganale ne esclude la riscossione, come statuito dalla sentenza della Corte di Giustizia 28 gennaio 2010, n.C-264/08, *Belgische Staat* (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso), per la quale l'applicabilità dell'art.221, n.1, del Reg. CEE n.2913/92, deve interpretarsi nel senso che la comunicazione dell'importo dei dazi da recuperare dev'essere preceduta dalla contabilizzazione di detto importo da parte dell'autorità doganale dello Stato membro interessato. I giudici comunitari in tale decisione hanno confermato quanto già rilevato dalla sentenza 20 ottobre 2005, causa n.C-247/04 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso), aggiungendo, che seppure detto importo, ove non sia stato oggetto di una contabilizzazione in conformità all'art.217, n.1, del regolamento n.2913/92, non può essere recuperato da tale autorità con tali modalità, lo Stato nazionale conserva la facoltà di procedere ad una nuova comunicazione dello stesso importo, nel rispetto delle condizioni previste dal citato art.221, n.1, e delle norme sulla prescrizione in vigore alla data in cui l'obbligazione doganale è sorta. Infatti occorre tenere conto che il citato art.217 dispone che *“ogni importo di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione risultante da un'obbligazione doganale ... deve essere calcolato dall'autorità doganale non appena disponga degli elementi necessari e da questa iscritto nei registri contabili o in qualsiasi altro supporto che ne faccia le veci”* e che le modalità pratiche di tale contabilizzazione sono stabilite dagli Stati membri e *“possono essere diverse a seconda che l'autorità doganale, tenuto conto delle condizioni in cui è sorta l'obbligazione doganale, sia certa o meno del pagamento dei predetti importi”*.

Le modalità di effettuazione del recupero a posteriori operano, quindi, purché l'iscrizione dell'importo esatto dei dazi sia effettuata con certezza anche nei confronti del debitore, come evincibile dalla sentenza della Corte di Giustizia CEE 16 luglio 2009, n.C-126/08, *Distillerie Smeets Hasselt* (in

questa rivista, 2009, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso) ove si è riconosciuto legittima la contabilizzazione dell'importo dei dazi realizzata tramite l'iscrizione dell'importo nel verbale emesso dall'autorità competente a seguito dell'accertamento di un'infrazione alla normativa doganale. Nella successiva sentenza 28 gennaio 2010, n.C-264/08, *Belgische Staat* (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso), la Corte di Giustizia, confermando la propria pronuncia 20 ottobre 2005, causa n.C-247/04 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso), ha ritenuto non ostativo alla legittimità dell'avvenuto pagamento dell'importo dei dazi comunicato al debitore senza essere stato previamente contabilizzato, riconoscendo che l'importo dei dazi rimane "legalmente dovuto", ai sensi dell'art.236 del codice doganale comunitario. Tuttavia la citata sentenza *Belgische Staat* fissa il principio secondo il quale, qualora il termine decadenziale per effettuare la nuova comunicazione al debitore sia scaduto (e, quindi, l'obbligazione doganale sia estinta per intervenuta prescrizione) il debitore deve, in linea di principio, poter ottenere dallo Stato membro il rimborso degli importi che quest'ultimo abbia riscosso.

Sulle condizioni per effettuare il recupero a posteriori, la Corte di Giustizia CE, con la sentenza 9 marzo 2006, n.C-293/04, *Beemsterboer* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso ed indicazione di conforme decisione della Corte di Cassazione 22 settembre 2006, n.20514) ha statuito che qualora, a seguito di un controllo a posteriori, l'origine delle merci risultante da un certificato di circolazione delle merci EUR 1 non possa più essere confermata, tale certificato deve essere considerato come un "certificato inesatto" ai sensi dell'art.220, n.2, lett. b), del codice doganale comunitario, istituito dal Reg. CEE n.2913 del 12 ottobre 1992, come modificato dal Reg. CE n.2700 del 16 novembre 2000. A sua volta la giurisprudenza italiana di legittimità, con la sentenza 4 aprile 2012, n.5400 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) ha rilevato che l'esenzione o la riduzione del dazio, anche ai sensi dell'art.220, co.2, lett.b), cit., presuppone la regolarità del certificato di origine. Da ciò l'effetto che, in mancanza di tale presupposto, è irrilevante che il dichiarante abbia agito in buona fede, per aver ignorato l'irregolarità da cui è derivata la mancata riscossione dei dazi; né il rifiuto del beneficio di applicazione di tariffe preferenziali, o il recupero a posteriori dei dazi esentati o ridotti, sono subordinati all'annullamento del documento da parte delle autorità del Paese emittente, in quanto l'adozione delle misure recuperatorie è legittimata dalle risultanze delle indagini effettuate dagli organi ispettivi comunitari.

La notifica al debitore dell'importo dei diritti e dei dazi doganali è regolata dall'art.221 del regolamento CEE n.2913/92 pel quale tale comunicazione va effettuata "*secondo modalità appropriate*", non appena l'importo medesimo sia stato contabilizzato e, in linea generale, non oltre tre anni

dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale e dall'art.9, co.1, del d.lgs. n.374 cit., in termini di apposizione da parte dell'ufficio sulla bolletta di apposita annotazione, firmata e datata, e di liquidazione dei diritti doganali confermando o rettificando l'ammontare degli stessi indicato dal dichiarante. Per quanto attiene alle "modalità appropriate" con cui l'importo dei dazi dovuto deve essere comunicato al debitore, nella citata sentenza *Belgische Staat* si afferma che gli Stati membri non sono tenuti ad adottare norme di procedura specifiche, dal momento che a detta comunicazione possono essere applicate norme di procedura interne di portata generale che garantiscano un'informazione adeguata del debitore e gli consentano di assicurare, con piena cognizione di causa, la difesa dei suoi diritti. In questi termini si conferma quanto esplicito nella sentenza della Corte CEE 23 febbraio 2006, causa n.C-201/04, *Molenbergnatie* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso), ma occorre notare come la citata sentenza *Belgische Staat* precisa che il diritto comunitario non esclude che il giudice nazionale si basi su una presunzione, connessa alla dichiarazione dell'autorità doganale, secondo cui la contabilizzazione dell'importo dei dazi è stata effettuata prima della comunicazione di tale importo al debitore, non risultando, quindi, necessario che la predetta autorità fornisca sistematicamente al giudice nazionale la prova scritta della contabilizzazione dell'importo dei dazi.

3.2 Revisione dell'accertamento doganale e rilevanza della fase del contraddittorio

L'accertamento doganale c.d. d'ufficio è volto alla contestazione della violazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione doganale ed è stato interessato dalla giurisprudenza in tema di competenza territoriale dell'ufficio finanziario, essendosi rilevato dalla sentenza della Corte di Cassazione 20 settembre 2006, n.20362, (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.5), che per il recupero di diritti doganali in relazione a merce in transito con carnet TIR (regime di trasporto internazionale di merci su strada) non pervenuta alla dogana di destinazione, la competenza ad emettere ingiunzione fiscale spetta inderogabilmente alla dogana di partenza (alla quale va assimilata anche la dogana di passaggio per l'identità di adempimenti) così come prescrive l'ultimo comma dell'art.145 del T.U.L.D. approvato con d.P.R. 43 del 1973. A sua volta la Corte di Giustizia CEE nella sentenza 3 aprile 2008, n.C-230/06, *Militzer & Münch* (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) aveva affermato che spetta al giudice del rinvio stabilire se, nel momento in cui si è constatata la mancata presentazione della spedizione all'ufficio di destinazione, il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità potesse essere accertato, ritenendo che in caso di

risposta affermativa, le disposizioni degli artt.203, n.1, e 215, n.1, del Reg. CEE 12 ottobre 1992, n.2913, istitutivo del codice doganale comunitario, consentono di designare come competente a riscuotere l'importo dell'obbligazione doganale lo Stato membro nel cui territorio è stata commessa la prima infrazione o irregolarità qualificabile come sottrazione al controllo doganale; per contro, qualora non sia stato possibile accertare in tal modo il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità, lo Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza è competente a procedere alla riscossione dei dazi doganali, in conformità delle disposizioni degli artt.378 e 379 del Reg. CEE 2 luglio 1993, n.2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del citato Reg. CEE n.2913 del 1992. A tale principio si è attenuta la Corte italiana di legittimità nella pronuncia 11 settembre 2009, n.19652 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso) ove si era affermato che, al fine di verificare la competenza dello Stato membro che ha proceduto alla riscossione dei dazi doganali, nell'ambito di un'operazione svolta in regime di transito comunitario, spetta al giudice del rinvio stabilire se, nel momento in cui si è constatata la mancata presentazione della spedizione all'ufficio di destinazione, il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità potesse essere accertato, mentre, qualora non sia possibile accertare il luogo dell'infrazione o dell'irregolarità, lo Stato membro da cui dipende l'ufficio di partenza è competente a procedere alla riscossione dei dazi doganali.

L'attivazione del procedimento di revisione dell'accertamento avviene a seguito vuoi di iniziativa dell'ufficio finanziario, vuoi di presentazione di istanza da parte del contribuente e può riguardare anche le merci già consegnate alla parte o che hanno già lasciato il territorio doganale comunitario, come previsto dall'art.11, co.1, del d.lgs. n.374 del 1990, il quale individua tale attività di revisione alla richiesta dell'ufficio finanziario al contribuente di fornire "*notizie e documenti ... inerenti le merci che hanno formato oggetto di operazioni doganali*". La citata norma individua, altresì, al secondo periodo, il termine di presentazione dell'istanza dell'operatore interessato a far esperire l'attività di revisione cui consegue l'avviso di rettifica del precedente accertamento – in questa ipotesi a suo favore – in quello di tre anni decorrente dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo, termine identicamente previsto anche per l'emissione dell'atto di revisione a seguito di iniziativa dell'ufficio finanziario (art.11, cit., co.5). In tal modo risulta superata quella giurisprudenza nazionale di legittimità che distingueva un termine quinquennale previsto dall'art.84 del T.U.L.D. del 1973 per le revisioni a seguito di erronea indicazione del contribuente da un termine semestrale previsto dall'art.74 del citato Testo unico (Cass. 18 maggio 1994, n.4892, 28 novembre 1995, n.12322, 20 dicembre 1996, n.11406 e 5 agosto 1997, n.7210), mentre ancora applicabile è l'interpretazione della non rilevanza d'ufficio della decadenza dall'azione di revisione dell'ufficio finanziario (Cass. 15 novembre 1994, n.9589, in *Foro it.*,

1994, D).

Sull'ambito di applicazione del procedimento di revisione agli illeciti commessi, la giurisprudenza italiana di legittimità – con le sentenze 28 novembre 1995, n.12322, 20 settembre 2006, n.20360, 13 ottobre 2006, n.22015, (in *questa rivista*, rispettivamente 2006, fasc. n.5 e 2007, fasc. n.1, entrambe con nota di Filippo Mancuso) e 6 settembre 2006, n.19195 (in *Foro it.*, 2007, 6, 1, 1818) – ha ritenuto che al procedimento di revisione dell'accertamento, di cui all'art. 74 del d.P.R. 23 gennaio 1973 n.43, l'Amministrazione finanziaria deve fare ricorso soltanto nell'ipotesi in cui la nuova liquidazione dei diritti di dogana fosse stata determinata da una differente qualificazione delle merci importate in relazione alla loro intrinseca natura. Pertanto è stata esclusa tale procedura nei casi in cui, impregiudicata l'identificazione soggettiva ed oggettiva degli elementi fiscalmente rilevanti, la nuova liquidazione origini da una diversa classificazione tariffaria o da un'errata individuazione del regime daziario applicabile, come nel caso di indebito utilizzo di plafond IVA e di certificati di origine preferenziali (FORM A e EUR 1), per i quali non sono richieste ulteriori indagini tecnico-merceologiche, ma solo valutativo-interpretative del trattamento da riconoscere sulla base della documentazione di corredo riscontrata invalida o irregolare, trovando il regime tariffario accordato dalla Comunità europea ai paesi in via di sviluppo specifica ed autonoma regolamentazione nella disciplina comunitaria nel Reg. CEE 4 marzo 1988, n.693 (applicabile *ratione temporis*). Tale posizione è stata tenuta ferma dalla Corte di Cassazione con la sentenza 21 aprile 2008, n.10280 (in *Mass. Giur. It.*, 2008) anche in presenza dell'art.11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n.374, affermandosi che se l'Amministrazione finanziaria ritenga di essere incorsa in errore non in merito alla natura della merce, ma solo alla sua classificazione ai fini dell'imposta, ovvero all'individuazione del dazio applicabile, non può esigere il pagamento dell'imposta ancora dovuta facendo ricorso all'istituto della revisione dell'accertamento, ma deve utilizzare gli ordinari mezzi per la riscossione dell'imposta ancora dovuta previsti dall'art.81, co.2, e dall'art.82 del d.P.R. 23 gennaio 1973 n.43.

La giurisprudenza comunitaria, invece, già con la sentenza 29 aprile 2004, causa n.C-222/01, (in *Racc. giur. Corte CE*, 2004, I, 4683) e poi con le decisioni 20 ottobre 2005, causa n.C-468/03, *Overland Footwear* e 14 gennaio 2010, n.C-430/08 e n.C-431/08, *Terex Equipment* (in *questa rivista*, rispettivamente 2005, fasc. n.1, e 2010, fasc. n.1, entrambe con nota di Filippo Mancuso) aveva ritenuto che la normativa di riferimento (art.78 del codice doganale comunitario) non distingue tra errori od omissioni rettificabili o no. Infatti viene ben rilevato dai giudici comunitari come i termini <elementi inesatti o incompleti> devono essere interpretati nel senso che comprendono, allo stesso tempo, errori od omissioni materiali ed errori di interpretazione del diritto applicabile, come espressamente rilevato dalla

citata sentenza 20 ottobre 2005, causa n.C-468/03, *Overland Footwear*. A tale risultato interpretativo si era adeguata anche l'Amministrazione finanziaria nazionale con la circolare del Ministero delle finanze, Dip. Dogane 19 aprile 2000, n.79/D, anticipando quanto fissato dalla citata sentenza della Corte CE 29 aprile 2004, n.C-222/01, ove si afferma che per configurare una sottrazione al controllo doganale, è sufficiente che la merce sia obiettivamente sottratta a possibili controlli doganali, ossia indipendentemente dal loro effettivo svolgimento da parte delle autorità competenti, come nell'ipotesi di erronea indicazione del codice doganale in quanto ciò è sufficiente a conferire loro la qualifica di merci comunitarie.

Le modalità di effettuazione del controllo a posteriori hanno formato oggetto della sentenza della Corte di Giustizia 28 febbraio 2008, n.C-263/06, *Carboni* (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) per la quale le autorità doganali, conformemente all'art.1, n.2, della decisione della Commissione n.67/94/CECA, non possono determinare il valore doganale ai fini dell'applicazione del dazio *antidumping* istituito da tale decisione sulla base del prezzo fissato per le merci di cui trattasi in una vendita precedente a quella per la quale è stata resa la dichiarazione in dogana, qualora il prezzo dichiarato corrisponda a quello effettivamente pagato o da pagare da parte dell'importatore. Peraltro nella precedente decisione del giudice comunitario 4 marzo 2004, n.C-290/01 (in *Rass. trib.*, 2005, 977, con nota di Cerioni) si evidenziò come l'operatore doganale o il suo rappresentante, i quali, dopo la presentazione della dichiarazione doganale, abbiano assistito al prelievo da parte delle autorità doganali di un campione delle merci importate senza sollevare obiezioni circa la rappresentatività di tale campione, possono contestare la rappresentatività di tale campione se il dichiarante fosse stato invitato dalle autorità doganali a versare dazi supplementari all'importazione a seguito delle analisi di detto campione effettuate dall'ufficio, e sempreché le merci considerate non siano state oggetto di svincolo o, laddove tale svincolo sia stato concesso, esse non siano state alterate in alcun modo, circostanza che incombe al dichiarante di dimostrare. Infine nella sentenza 22 novembre 2012, n.C-320/11, C-330/11, C-382/11 e C-383/11, *Digitalnet OOD, Tsifrova kompania ood, m sat cable ad* (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso), la Corte comunitaria ha affermato che l'art.78, par.2, del codice doganale comunitario, istituito dal citato reg. CEE n.2913 del 1992, deve essere interpretato nel senso che il controllo a posteriori delle merci importate e il conseguente cambiamento della loro classificazione doganale possono essere effettuati sulla base di documenti scritti, senza che l'autorità doganale sia tenuta ad ispezionare materialmente tali merci.

Sull'individuazione del luogo di commissione della violazione, l'art.379 del regolamento CEE 2 luglio 1993, n.2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del predetto regolamento n.2913/92, prevede che quando

una spedizione “*non sia stata presentata all’ufficio di destinazione e non possa accertarsi il luogo dell’infrazione o dell’irregolarità, l’ufficio di partenza ne dà notificazione all’obbligato principale quanto prima e al più tardi entro la fine dell’undicesimo mese successivo alla data di registrazione della dichiarazione di transito comunitario*” e che tale notifica “*deve indicare, in particolare, il termine entro il quale può essere fornita all’ufficio di partenza la prova considerata sufficiente dall’autorità doganale, della regolarità dell’operazione di transito o del luogo in cui l’infrazione o l’irregolarità è stata effettivamente commessa*”. Sul tema la sentenza della Corte CEE 13 dicembre 2007, n.C-526/06, *Road Air Logistics Customs BV* (in questa rivista, 2007, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso) ha affermato che l’art.236, co.1, n.1, del regolamento (CEE) 12 ottobre 1992, n.2913, deve essere interpretato nel senso che la mancata determinazione da parte dell’autorità doganale nazionale del luogo in cui è sorta l’obbligazione doganale, ai sensi dell’art.379 del Reg. n.2454/93 cit., ha la conseguenza di rendere non legalmente dovuto l’importo dei dazi doganali. I giudici comunitari hanno altresì precisato che, tuttavia, lo Stato membro da cui dipende l’ufficio di partenza può procedere al recupero dei dazi all’importazione soltanto se, in conformità all’art.379, n.2, del Reg. CEE n.2454 del 1993, ha indicato all’obbligato principale che quest’ultimo disponeva di un termine di tre mesi per fornire la prova del luogo in cui l’infrazione o l’irregolarità è stata effettivamente commessa e la suddetta prova non è stata apportata entro tale termine.

Sulla motivazione dell’avviso di recupero, la Corte di Cassazione nella sentenza 30 maggio 2008, n.14515 (in questa rivista, 2008, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso e indicazione della coeva conforme pronuncia n.14516) ha ritenuto che in materia di recupero di diritti doganali afferenti all’importazione di merci dichiarate di origine da uno Stato (nel caso di specie, la Thailandia), ma in realtà – come è emerso dalle indagini compiute dall’Ufficio europeo per la lotta antifrode, OLAF e dagli accertamenti svolti dalla dogana di un paese comunitario – provenienti da altro stato (nel caso di specie la Cina), non deve ritenersi affetto da vizio di motivazione l’avviso di accertamento che non riporta in allegato i documenti da esso richiamati. Infatti è stata rilevata la legittimità di tale prassi sempreché al suo interno ne sia riprodotto il <contenuto essenziale> ai fini della difesa, come previsto in via generale, dall’art.7 del d.lgs. n.212 del 2000, e poi dettato anche nel comma 5-bis dell’art.11 del d.lgs. n.374 del 1990, aggiunto dall’art.9 del d.lgs. 26 gennaio 2001, n.32. Peraltro la citata sentenza di Cassazione ha precisato che l’Amministrazione ben avrebbe potuto depositare in giudizio i verbali redatti dell’OLAF per corroborare la pretesa impositiva contestata in giudizio dalla società contribuente, in quanto l’art.45 del Reg. (CEE) n.515/97 – che impone il vincolo di riservatezza sui documenti dell’OLAF – consente l’utilizzo di tale documentazione

“in azioni giudiziarie o in procedimenti avviati successivamente per inosservanza delle regolamentazioni doganale o agricola”.

Il termine fissato in tre anni per effettuare la revisione dell'accertamento e per procedere alla riscossione, rimane fermo anche a seguito dell'inosservanza del termine di due giorni per la contabilizzazione dei dazi da riscuotere o che rimangono da riscuotere, in quanto detto termine, fissato dall'art.220, n.1, del codice doganale comunitario, decorre dalla data in cui l'Agenzia delle dogane si sia resa conto della situazione e sia in condizione di procedere. In questo senso si esprime la Corte di Giustizia con la sentenza 14 novembre 2002, nella causa n.C-112/01 (in *Dir. prat. trib. int.*, 2003, 300), ripresa dalla sentenza della Corte di Cassazione 4 aprile 2012, n.5387 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso ed indicazione delle coeve, conformi decisioni n.5388 e n.5389) in quanto l'art.221, n.3, del codice stesso se, da un canto, istituisce a favore dell'Amministrazione doganale un termine di tre anni a decorrere dalla data in cui è sorta l'obbligazione per comunicare al debitore l'importo di questa e, d'altro canto, contiene un elenco di diverse cause di estinzione dell'obbligazione doganale, non contempla, tra queste, l'inosservanza del termine di due giorni di cui all'art.220 citato. Peraltro è da evidenziare che la Suprema Corte italiana nella sentenza 29 settembre 2006, n.21227 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso ed indicazione delle conformi decisioni 6 settembre 2006, n.19193 e n.19195 e 25 settembre 2006, n.20733) aveva rilevato che il termine di prescrizione previsto dall'art.84 del testo unico della legislazione doganale (T.U.L.D.), emanato con il d.P.R. 23 gennaio 1973, n.43 – ridotto da cinque a tre anni dall'art.29 della legge 29 dicembre 1990, n.428 – decorre dalla data di nascita dell'obbligazione doganale, ossia risalente al momento dell'accettazione della dichiarazione di importazione.

La mancanza di alcuna fase obbligatoria del contraddittorio precedente all'emissione dell'avviso di rettifica emerge dalla mera facoltà per l'ufficio doganale, prevista dall'art.11, co.2, del d.lgs. 8 novembre 1990, n.374, di invitare gli operatori, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore a quindici giorni, a comparire a mezzo di rappresentante, ovvero a fornire, entro lo stesso termine, notizie e documenti, anche in copia fotostatica, inerenti le merci che hanno formato oggetto di operazioni doganali. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, espressasi nella sentenza 21 aprile 2008, n.10280 (in *Mass. Giur. It.*, 2008) ha ritenuto che, seppure l'Amministrazione doganale abbia proceduto alla revisione di un accertamento divenuto definitivo, ma abbia ommesso di darne avviso al contribuente e di attivare la procedura prevista dall'art.11, co.2, del d.lgs. n.374 cit., non è di per sé causa sufficiente ad infirmare la validità dell'avviso comunque emesso e, quindi, la legittimità della pretesa erariale. Nella successiva pronuncia di legittimità

28 maggio 2008, n.13890 (in *Mass. Giur. It.*, 2008) è stato affermato che non costituisce violazione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2002, n.212) l'emissione dell'avviso di accertamento suppletivo prima della scadenza del termine di sessanta giorni previsto dall'art.12, co.7, della legge n.212 cit., per la presentazione di osservazioni e richieste dopo il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte dell'organo impositore.

La specifica previsione che fosse intervenuto un atto di mera constatazione e che, comunque, l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima della scadenza del predetto termine di sessanta giorni, salvo casi di particolare e motivata urgenza, da motivare a pena di nullità, come statuito dalla Corte Costituzionale nella decisione 24 luglio 2009, n.244 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.5, con nota di Nicola Pennella) ha indotto la citata sentenza di legittimità n.13890 del 2008, a individuare tale fase del contraddittorio soltanto nelle ipotesi di verifiche fiscali effettuate in sede di accesso, ispezione e verifica ai sensi dell'art.52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633. Tale fase di confronto non si applica allorché l'Amministrazione doganale non si avvalga di tale mezzo istruttorio in quanto *"il sistema doganale appresta una serie di garanzie peculiari per il contribuente, prevedendo la contestazione amministrativa, e la compilazione di un apposito verbale per raccogliere le osservazioni ed i motivi di reclamo del contribuente ai fini dell'eventuale controversia doganale"*, quali la possibilità di presentare osservazioni, di talché il sistema complessivo previsto dal d.lgs. n. 374 del 1990 è stato ritenuto rispettoso dei criteri dettati dallo Statuto del contribuente in punto di leale collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente. In tal modo è stato misconosciuto quell'orientamento della Cassazione formatosi fin dalla prima applicazione della citata disciplina del procedimento di revisione con la sentenza di legittimità 23 ottobre 1998, n.10542 (in *Giust. civ.*, 1999, I, 1043) pel quale l'operatore (nel caso di specie, l'importatore) ha diritto ad essere ascoltato, *"prima che nella fase giudiziaria, in quella amministrativa, nella quale deve essere messo in condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione"*.

Un termine da otto a quindici giorni concesso all'importatore, sospettato di aver commesso un'infrazione doganale, affinché questi presenti le proprie osservazioni, è stato considerato dalla Corte di Giustizia CEE nella decisione 18 dicembre 2008, n.C-349/07, *Sopropé* (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso), in linea di principio, conforme alle prescrizioni del diritto comunitario, attenuando la posizione restrittiva della giurisprudenza nazionale in tema di riscossione di un debito doganale. La giurisprudenza nazionale di legittimità, invece, oppose ancora resistenza con la sentenza 9 aprile 2010, n.8481 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) la quale, in tema di efficacia delle sentenze della Corte di Giustizia nel nostro ordinamento, affermò che il principio

del contraddittorio – elaborato, appunto, dai giudici comunitari nella sentenza 18 dicembre 2008, causa n.C-349/07, al fine di garantire il rispetto dei diritti di difesa nel procedimento di recupero a posteriori di dazi all'importazione – non può comportare l'invalidità delle decisioni doganali assunte prima della citata sentenza della Corte di Giustizia, né può rientrare nella cognizione del giudice nazionale ove non sia stato dedotto dalle parti o non sia rilevabile d'ufficio. Con la sentenza della Suprema Corte italiana 31 marzo 2010, n.7836 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso) la preclusione al contraddittorio è stata limitata alle ipotesi in cui all'importatore sospettato di aver commesso un'infrazione doganale, il medesimo fatto è stato valutato nell'ambito di un procedimento penale, in quanto in quel procedimento sono pienamente garantiti i diritti di difesa e del contraddittorio.

La sussistenza dell'obbligo di contraddittorio richiesta dai cennati interventi giurisprudenziali ha indotto l'Agenzia delle dogane nella nota 13 marzo 2012, n.29694, a prevederla ma limitatamente alle ipotesi di revisione dell'accertamento conseguente ad attività effettivamente incidenti nella sfera personale dell'operatore commerciale (quali le attività di accesso, ispezioni e verifiche effettuate nei locali dell'impresa) e non pure se la revisione scaturisca soltanto da attività interne di verifica. La chiara statuizione della citata sentenza comunitaria *Sopropé* ha, finalmente fatto breccia nella giurisprudenza della Corte regolatrice del diritto nazionale con la sentenza 11 giugno 2010, n.14105 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso) ove si è riconosciuto illegittima l'ingiunzione di pagamento emessa all'esito del procedimento di revisione dell'accertamento, previsto dall'art.11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n.374, se l'operatore interessato (nella specie, l'importatore) non sia stato ascoltato e messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione, in quanto il diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa si evince dalle espresse previsioni dell'art. 11 cit. e, pur non essendo esplicitamente riconosciuto dal codice doganale comunitario, costituisce “*un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*”. A tal punto anche l'Amministrazione finanziaria, con la nota 8 aprile 2011, n.343631 dell'Agenzia delle dogane, ha modificato il proprio orientamento riconoscendo l'esistenza del diritto al contraddittorio in tutte le modalità di manifestazione del procedimento di revisione anche per la presenza nella versione dell'art.16 del codice doganale comunitario istituito col regolamento CEE n.450 del 2008 (ma non ancor entrato in vigore) dell'obbligo generale di audizione dell'operatore economico da parte dell'ufficio finanziario prima che quest'ultimo adotti un provvedimento impositivo.

In punto di individuazione del termine per le deduzioni difensive, la

citata sentenza *Sopropé* aveva affermato che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione e, a tal fine, devono poter beneficiare di un termine sufficiente (come già desumibile dalla giurisprudenza comunitaria e, in particolare, dalla sentenza 21 settembre 2000, causa n.C-462/98, in *Giorn. dir. amm.*, 2001, I, 54). La citata sentenza, *Sopropé*, aggiungeva che spetta al giudice nazionale adito stabilire se, alla luce delle circostanze particolari della causa, il termine concretamente concesso all'importatore gli abbia consentito di essere utilmente ascoltato dalle autorità doganali e che il giudice nazionale deve, inoltre, verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni dell'importatore e la data in cui ha adottato la sua decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse. Al riguardo, nella sentenza *Sopropé* citata, sono stati individuati alcuni criteri per consentire al giudice nazionale di pronunciarsi sulla materia, quali, nel caso di importazioni effettuate con paesi dell'Asia, possono assumere rilevanza elementi quali la complessità delle operazioni, la distanza o la qualità dei rapporti solitamente intrattenuti con le amministrazioni locali competenti, tenendosi, altresì conto delle dimensioni dell'impresa e del fatto che essa intrattenga o meno abituali relazioni commerciali con i paesi in questione e, infine, qualora la procedura di accertamento e di controllo si sia svolta nel corso di più mesi, con verifiche in loco e l'audizione dell'impresa coinvolta (le cui dichiarazioni siano state verbalizzate) è corretto presumersi che tale impresa sia a conoscenza delle ragioni per le quali il procedimento d'ispezione è stato intrapreso e la natura dei fatti che le vengono addebitati.

Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali, infine, è da rammentare come l'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente sia stato modificato dall'art. 9, co.2, del D.L. 24 gennaio 2012, n.1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n.27, aggiungendo un ultimo periodo secondo il quale all'art.34 del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato col decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n.43, si applicano le disposizioni dell'art.11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n.374. Si tratta della disciplina di quei tributi che sono individuati dal citato art.34, co.1, in tutti quei diritti che gli uffici doganali sono tenuti a riscuotere in forza di una legge in relazione alle operazioni doganali e specificamente individuati dal capoverso, precisando che tra i diritti doganali sono compresi i diritti di confine ossia "i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci

in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato". Peraltro è da rilevare come, in relazione all'introduzione nel territorio nazionale di merci sottratte alla visita doganale, costituisce orientamento giurisprudenziale ormai consolidato – come rilevato da Cass. 28 febbraio 2008, n.5247 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) – che il principio secondo cui l'IVA all'importazione si configura come diritto doganale, con l'effetto dell'applicazione del relativo sistema sanzionatorio e, ulteriore effetto, che le infrazioni ex art.282 del testo unico citato, emanato con d.P.R. n.43 del 1973 e ex art.70 del d.P.R. n.633 del 1972 costituiscono un'unica violazione e non sono, pertanto, autonomamente sanzionabili.

3.3 Esimente della buona fede e applicazione giurisprudenziale dell'abuso del diritto

L'esclusione della debenza del dazio doganale viene desunta dal più volte citato art.220 del codice doganale comunitario il quale, al secondo comma, esclude – salvo le deroghe ivi previste – la contabilizzazione a posteriori allorché la decisione iniziale di non contabilizzare i dazi o di contabilizzarli a un livello inferiore all'importo legalmente dovuto sia stata presa in base a disposizioni di carattere generale successivamente invalidate da una decisione giudiziaria oppure l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, il quale errore non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana. In tali termini si esprime la sentenza comunitaria 15 dicembre 2011, n.C-409/10, *Afasia Knits Deutschland* (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso) per la quale l'art.220, n.2, lett.b), del codice doganale comunitario – istituito dal Reg. CEE 12 ottobre 1992, n.2913, come modificato dal Reg. CE 16 novembre 2000, n.2700 – deve essere interpretato nel senso che, se i certificati EUR 1 rilasciati per l'importazione di merci nell'Unione europea sono annullati in quanto il loro rilascio risultava viziato da irregolarità e l'origine preferenziale indicata su di essi non ha potuto essere confermata all'atto di un controllo a posteriori, l'importatore non può opporsi al recupero a posteriori dei dazi all'importazione facendo valere che non si può escludere che, in realtà, talune di dette merci abbiano l'origine preferenziale suddetta. Peraltro nella recente sentenza della Cassazione 14 marzo 2012, n.4023 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) la buona fede dell'importatore non può essere invocata per escludere il recupero dei benefici daziari concessi nell'ambito del sistema delle preferenze generalizzate (SPG), nei casi in cui i risultati dei controlli

effettuati a posteriori sull'origine preferenziale delle merci importate siano comunicati dalle autorità del paese di esportazione oltre la scadenza del termine all'uso stabilito dalle disposizioni dell'art.94 del regolamento (CEE) n.2454/93, del 2 luglio 1993, applicabile *ratione temporis*.

Le condizioni in cui il debitore è considerato in buona fede sono individuate dal citato art.220, quando la posizione preferenziale di una merce è stabilita in base ad un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge le autorità di un paese terzo oppure allorché il certificato si basa su una situazione fattuale inesatta riferita dall'esportatore, salvo se, in particolare, sia evidente che le autorità che hanno rilasciato il certificato erano informate o avrebbero ragionevolmente dovuto essere informate che le merci non avevano diritto al regime preferenziale. Lo stesso art.220 cit. precisa che la buona fede del debitore può essere invocata qualora questi possa dimostrare che, per la durata delle operazioni commerciali in questione, ha agito con la diligenza necessaria per assicurarsi che siano state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale, ossia che sia stata dimostrata l'attivazione di tutte le cautele necessarie presso i soggetti esteri, sia operatori economici, sia uffici pubblici. In buona sostanza dev'essere esclusa la contabilizzazione del dazio (e la sua riscossione) quando siano presenti, per giurisprudenza consolidata della Cassazione espressa nelle sentenze 2 luglio 2009, n.15527 (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso e indicazioni di successive pronunce conformi, 12 giugno 2009, n.13680, 17 giugno 2009, n.14004 e n.14005) cumulativamente le tre condizioni indicate dal citato art.220, ossia che: a) la decisione iniziale di non contabilizzare i dazi o di contabilizzarli a un livello inferiore all'importo legalmente dovuto è stata presa in base a disposizioni di carattere generale successivamente invalidate da una decisione giudiziaria; b) l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana e c) le disposizioni adottate secondo la procedura del comitato dispensano l'autorità doganale dal contabilizzare a posteriori importi di dazi inferiori ad una determinata somma (per la cumulatività delle tre condizioni, anche, M. Scuffi, *Diritto doganale e delle accise*. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 649).

La ripartizione dell'onere della prova ha formato oggetto della sentenza della Corte di giustizia CE 9 marzo 2006, n.C-293/04, *Beemsterboer* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso), per la quale incombe a colui che invochi il terzo comma dell'art.220, n.2, lett.b), del C.D.C., fornire le prove necessarie al successo della sua pretesa, precisando che, in linea di principio, spetta alle autorità doganali che intendano

avvalersene, fornire la prova che il rilascio dei certificati inesatti è imputabile all'inesatta presentazione dei fatti da parte dell'esportatore. La citata sentenza della Corte di giustizia *Beemsterboer* aggiunge che, qualora a seguito di una negligenza imputabile soltanto all'esportatore, le autorità doganali si trovino nell'impossibilità di fornire la prova necessaria del fatto che il certificato di circolazione delle merci EUR 1 fosse stato rilasciato sulla base della presentazione esatta o inesatta dei fatti da parte dell'esportatore stesso, incombe al debitore dei dazi dimostrare che tale certificato rilasciato dalle autorità del paese terzo si basava su un'esatta presentazione dei fatti. Da ultimo la sentenza della Corte UE 8 novembre 2012, n.C-438/11, *Lagura Vermögensverwaltung GmbH* (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso) ha statuito che l'art.220, par.2, lett.b), C.D.C. del 1992, deve essere interpretato nel senso che, quando le autorità competenti dello Stato terzo si trovano, a causa del fatto che l'esportatore ha cessato la sua produzione, nell'impossibilità di verificare, in occasione di un controllo a posteriori, se il certificato d'origine "modulo A" da esse rilasciato si basi su una situazione fattuale riferita in maniera esatta da questo, l'onere della prova che tale certificato si basa su una situazione fattuale riferita in maniera esatta dall'esportatore grava sul debitore.

L'orientamento della Corte di Cassazione sull'onere probatorio si pone in tale prospettiva ermeneutica già con le sentenze di legittimità 9 novembre 2005, n.21775 e n.21776 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso, ove l'indicazione delle successive decisioni conformi 10 novembre 2006, n.24089 e n.24090) per le quali la buona fede non si rinviene se le autorità competenti sono state indotte in errore (nel caso di specie sull'origine della merce) da dichiarazioni inesatte dell'esportatore, di cui tali autorità non devono verificare o valutare la validità. Infatti, venne non solo ribadito che l'esclusione del recupero dei dazi doganali è ammessa soltanto per gli errori imputabili ad un comportamento delle autorità competenti, ma pure che l'importatore in buona fede non può pretendere che il principio del legittimo affidamento sia violato, dato che spetta agli operatori economici adottare, nell'ambito dei loro rapporti contrattuali, i provvedimenti necessari per premunirsi contro i rischi di un'azione di recupero. Nel caso di specie, l'importatore lamentava la violazione dell'art.5 del Reg. CEE 24 luglio 1979 n.1697 – successivamente abrogato dall'art.251 del Codice doganale comunitario, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 1994 – il quale attribuiva alle autorità competenti "*la facoltà di non procedere al recupero a posteriori dell'importo dei dazi all'importazione ... qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti medesime che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore, purché questi abbia, dal canto suo, agito in buona fede e osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente*".

Il riconoscimento della falsità dei documenti da parte di uno Stato extra comunitario è stato affrontato dalla sentenza della Corte CEE 9 febbraio 2006, n.C-23, 24 e 25/04, *Sfakianakis* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) nel senso che gli artt.31, n.2, e 32 del protocollo n.4 dell'accordo europeo che istituisce un'associazione tra le Comunità europee e i loro Stati membri, da una parte, e la Repubblica d'Ungheria, dall'altra, vanno interpretati nel senso che le autorità doganali dello Stato di importazione sono tenute a prendere in considerazione le decisioni giurisdizionali pronunciate nello Stato di esportazione sui ricorsi proposti avverso i risultati del controllo di validità dei certificati di circolazione delle merci effettuato dalle autorità doganali dello Stato di esportazione, allorché esse vengano informate della pendenza di tali ricorsi e del contenuto di tali decisioni (e ciò indipendentemente dal fatto che il controllo di validità dei certificati di circolazione sia stato effettuato o meno su richiesta delle autorità doganali dello Stato di importazione). L'effetto utile della soppressione dei dazi doganali sancita dal predetto accordo di associazione CEE-Ungheria si oppone, pertanto, alle decisioni amministrative di applicazione di dazi doganali, maggiorati di imposte e ammende, assunte dalle autorità doganali dello Stato di importazione, prima che sia loro comunicato l'esito definitivo dei ricorsi proposti avverso i risultati del controllo a posteriori e quando le decisioni delle autorità dello Stato di esportazione che ha inizialmente rilasciato i certificati EUR 1 non sono state revocate o annullate. In conclusione, la Corte di Giustizia sostiene che, *“per garantire una corretta applicazione del protocollo, è necessario che l'obbligo di mutuo riconoscimento delle decisioni assunte dalle autorità degli Stati interessati in merito al carattere originario di taluni prodotti si estenda alle decisioni assunte dalle giurisdizioni di ciascuno Stato nell'ambito della loro funzione di controllo della legittimità delle decisioni delle autorità doganali”*. Come detto, la competenza in merito alla determinazione dell'origine dei prodotti provenienti dall'Ungheria è attribuita, in linea di principio, alle autorità doganali di tale Stato, mentre l'amministrazione doganale dello Stato importatore è vincolata dalle valutazioni effettuate legalmente da tali autorità.

La giurisprudenza nazionale sulla falsità dei documenti presentati in dogana si pone sulla stessa linea ermeneutica della Corte UE con la sentenza della Cassazione 10 marzo 2006, n.5343 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) per la quale – nel caso di importazione in regime di esenzione ottenuta sulla base di certificazioni successivamente rivelatesi false – la mera falsità della documentazione non appare sufficiente a dimostrare la buona fede dell'importatore che lo esenta da responsabilità per il pagamento dei dazi di confine ai sensi dell'art.220 del C.D.C., novellato con il Reg. CE n.2700 del 2000, spettando all'importatore medesimo l'onere di provare di avere agito *“con diligenza per assicurare il rispetto di tutte le condizioni per il trattamento preferenziale”*. Nella succes-

siva decisione nazionale di legittimità 31 marzo 2010, n.7837 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) la buona fede dell'importatore in via di principio è ammessa, ma non viene ravvisata se l'autorità doganale ricevente una dichiarazione non veritiera sulla provenienza e sulla qualità della merce, non abbia effettuato alcuna contestazione, ma soltanto se vi sia stato un comportamento attivo di detta autorità. Tale ultimo elemento è stato reputato decisivo nella più recente pronuncia della Corte di Cassazione 16 maggio 2012, n.7674 (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) la quale ha escluso l'errore incolpevole se l'operatore allega, in accompagnamento alla merce in esportazione, il certificato EUR 1 attestante l'origine comunitaria della stessa, che, invece, pur essendo oggetto di sospensione dei dazi in area comunitaria in forza del regime di perfezionamento attivo, era di provenienza extracomunitaria ed era diretta verso un Paese terzo che non riconosceva alcuna esenzione a tale tipologia di prodotti.

I comportamenti delle Amministrazioni doganali legittimanti la presenza della buona fede degli operatori economici devono risultare univocamente, come emerge dal citato art.220 che individua una specifica circostanza di esclusione della buona fede prevista allorquando la Commissione europea abbia pubblicato nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee un avviso in cui sono segnalati fondati dubbi circa la corretta applicazione del regime preferenziale da parte del paese beneficiario. Per altre indicazioni sulla casistica si veda la nota dell'Agenzia delle dogane 30 gennaio 2009, n.67734/08/RU con la quale si è diffuso il documento TAXUD/2006/1222 della Commissione europea relativa alla citata sentenza della Corte UE *Beemsterboer* in tema di ripartizione dell'onere della prova circa l'inesattezza dei certificati di origine e, più in generale, sui controlli da effettuare in materia di origine preferenziale delle merci. I comportamenti dello Stato estero rilevano, come evidenziato nella sentenza della Suprema Corte 20 settembre 2006, n.20380 (che non ci risulta edita) ove viene esclusa la buona fede dell'importatore quando lo Stato estero non riesce a dimostrare l'esattezza delle proprie affermazioni (nel caso di specie, la ditta esportatrice di Macao era stata appositamente costituita con capitale della casa madre di Hong Kong al fine di eludere il dazio *antidumping* imposto dalla CEE sulla merce di provenienza cinese).

La tematica della buona fede si interseca con quella sull'elusione fiscale ammessa in ambito doganale dalla Corte di Giustizia nella sentenza 14 dicembre 2000, n.C-110/99, *Emsland-Starke*, (in *Racc. giur. Corte CEE 2000*, I, 11569), fissando il principio che l'applicazione della disciplina comunitaria non può determinare la legittimità dei comportamenti degli operatori economici posti in essere soltanto per realizzare lo scopo di beneficiare dei vantaggi fiscali previsti dall'ordinamento comunitario di cessione a soggetto extracomunitario effettuata per godere delle restituzioni all'esportazione e poi reimportata senza che i beni avessero subito alcuna

lavorazione. In tale occasione i giudici comunitari hanno affermato che sussiste in capo all'autorità doganale la prova dell'inesistenza di alcuna finalità economica che non sia quella dell'illegittimo risparmio d'imposta, ossia che il rispetto formale delle regole comunitarie non possa escludere lo scrutinio sull'esistenza dello scopo di fruire delle agevolazioni tariffarie. In secondo luogo i giudici dell'Alta Corte europea hanno richiesto che l'Amministrazione doganale dimostri pure la costruzione artificiosa dei rapporti giuridici da parte dell'operatore economico, ossia della conoscenza reciproca tra i diversi soggetti che sono intervenuti nella circolazione extracomunitaria delle merci, senza che ciò comporti la dimostrazione della natura fittizia della singola transazione o delle molteplici operazioni intercorse tra gli importatori e gli esportatori.

La giurisprudenza nazionale sull'abuso del diritto è espressa dalla Corte di Cassazione rilevando che le operazioni realizzate con modalità abusive del diritto doganale devono considerarsi realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza alcuna plausibile e lecita ragione economica in quanto, *“ancorché risultasse apparentemente corretto ciascun segmento negoziale, nella sostanza economico-sociale la complessiva operazione era rivolta a procurare benefici la cui concessione era contraria all'obbiettivo perseguito dalla normativa comunitaria”*. Nella pronuncia del giudice nazionale regolatore del diritto 30 maggio 2008, n.14509, (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso, ove indicazione anche di successive pronunce conformi 30 luglio 2008, n.20609 e n.20610, 15 settembre 2009, n.19827) l'elusione era stata rilevata *“perché l'iter commerciale era in realtà preordinato non ad una cessione (legittima) di banane, ma ad una cessione (illegittima) di licenze (implicante la negoziabilità vietata dei titoli di importazione tra categorie non omogenee) che alterava le quote di mercato”*. La questione oggetto della citata sentenza di legittimità riguardava la legittimità dell'ingiunzione doganale emessa per il recupero di dazi e IVA su importazioni di banane provenienti da Paesi ACP (Africa, Caraibi, Pacifico) in quanto effettuate con modalità fraudolente per aggirare i limiti stabiliti per la fruizione del regime tariffario agevolato dai regolamenti comunitari n.404 del 1993 e n.1442 del 1993.

L'esclusione del previo disconoscimento della simulazione negoziale da parte degli uffici finanziari è stata accolta anche in ambito doganale dalla giurisprudenza di legittimità, fissando il principio che spetta all'Amministrazione doganale prima, e al giudice tributario poi, verificare la sussistenza dell'elusione fiscale a seguito dell'interpretazione del singolo negozio giuridico ovvero del collegamento tra i distinti atti contrattuali o meno posti in essere dagli operatori economici. In questo senso si esprime la sentenza della Suprema Corte italiana 10 giugno 2005, n.12353 (in *Riv. giur. trib.*, 2005, 914, con nota di P. Centore) per la quale sussiste violazione della disciplina comunitaria sul contingentamento delle merci

in entrata anche quando diversi importatori avevano rispettato il limite stabilito, ma in seguito la merce acquistata pro quota veniva acquisita da un unico operatore, essendosi qualificati – appunto – simulati soggettivamente gli acquisti effettuati dai singoli compratori nazionali. Peraltro, in capo all'operatore economico è stato posto dalla giurisprudenza della Cassazione l'onere della dimostrazione della rilevanza dell'intervento sulle merci che abbiano influito sulla loro origine e, per conseguenza immediata e diretta, sull'applicazione o meno del regime preferenziale delle merci in assonanza con la presunzione di elusione sancita dall'art.25 del codice doganale comunitario (nel caso di specie importazione dall'India di silicio oggetto di mutazione non *sostanziale* dei prodotti provenienti, invece, dalla Cina, si vedano le sentenze 24 settembre 2008, n.23985 e 2 marzo 2009, n.4997, in *Mass. Foro it.*, rispettivamente, 2008, col. 1359 e 2009, col. 295).

Le pratiche elusive doganali risultano funzionali anche all'evasione di altri tributi, quali l'IVA, per la cui disciplina – come noto – l'esportatore abituale può limitare il suo credito alla restituzione di tale imposta versata per effettuare quelle operazioni inerenti all'esportazione di beni mediante il riconoscimento della non debenza dell'IVA sugli acquisti nei limiti di un *plafond* individuato dal legislatore nazionale. La giurisprudenza della Corte di Giustizia con la sentenza 21 febbraio 2006, causa n.C-255/02, *Halifax*, (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.2, con nota di Alessandro Bologna), ha intrapreso un percorso interpretativo connotato dalla contestabilità delle operazioni economiche realizzate al fine di ottenere benefici fiscali contrastanti con i principi fondanti la tassazione sulla cifra d'affari, ossia la neutralità dell'imposizione assicurata per l'operatore economico tramite il meccanismo della detrazione dell'IVA corrisposta al proprio dante causa con quella percepita dal proprio acquirente. In ambito doganale la Corte di Cassazione con la pronuncia 22 giugno 2010, n.14964 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.3), ha ritenuto che l'art.38 del d.P.R. n.43 del 1988 obbliga al pagamento dell'imposta tutti coloro per i quali la merce è stata importata o esportata e che l'art.222 del codice doganale comunitario considera partecipi alla illecita introduzione della merce nel territorio doganale comunitario tutti coloro che sapevano o dovevano sapere che la importazione era irregolare, con l'effetto che è obbligato all'IVA il cessionario della merce allorchè venga creato a fini IVA un falso *plafond* idoneo a consentire all'importatore di agire in sospensione dell'imposta.

3.4 Fase della riscossione e ampliamento dei termini per violazioni penalmente rilevanti

La fase della riscossione dei dazi e diritti doganali precedentemente individuati all'esito della liquidazione o della revisione dell'accertamento è regolata dalla normativa comunitaria in termini di "*atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva*" previsto dall'art.3, co.1, del Reg. CEE 24 luglio 1979, n.1697, nei cui riguardi la giurisprudenza comunitaria è intervenuta in ordine all'individuazione del soggetto legittimato all'emissione dei relativi atti. Con la sentenza della Corte CEE 18 dicembre 2007, n.C-62/06, *ZF Zefeser* (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso), venne affermato che, trattandosi della fase esecutiva del recupero a posteriori dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione non corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale, i provvedimenti sono di competenza delle autorità doganali che devono stabilire l'importo esatto dei dazi all'importazione o all'esportazione di cui trattasi. Nella precedente sentenza dell'Alta Corte comunitaria 27 novembre 1991, causa n.C-273/90, *Meico-Fell* (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1991, I, 5569) fu statuito che l'espressione "*atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva*" riguarda esclusivamente gli atti che nell'ordinamento giuridico dello Stato membro le cui competenti autorità procedono al recupero, sono qualificati infrazioni ai sensi del diritto penale nazionale.

L'individuazione dell'atto della riscossione doganale ha formato oggetto di un acceso dibattito nella giurisprudenza nazionale riguardo all'utilizzo dell'ingiunzione doganale alla quale è stata sempre riconosciuta una funzione accertativa e riscossiva, integrando un atto complesso rivolto a portare a conoscenza del debitore la pretesa fiscale e al tempo stesso a formare il titolo in forza del quale l'amministrazione possa procedere, in mancanza di opposizione, all'esecuzione forzata. In quest'ottica di funzione "ambivalente" si veda l'unanime giurisprudenza di legittimità espressa, *ex multiis*, dalle sentenze della Cassazione, sez. I, 12 febbraio 1981, n.856, sez. I, 3 aprile 1990, n.2702, sez. I, 28 febbraio 1993, n.2475 e sez. I, 27 febbraio 1996, n.1527, (in *Mass. Foro it.*, rispettivamente, 1981, 1990, 1993 e 1996), messo in crisi dall'introduzione del d.P.R. n.43 del 1988, in quanto l'art.130, ha abolito l'ingiunzione di pagamento facendo venire meno la funzione di precetto e titolo esecutivo azionabile in forme diverse dalla procedura di riscossione a mezzo ruolo tramite il concessionario. La Corte di Cassazione in un primo momento aveva ritenuto, con la sentenza della prima sezione 23 giugno 1998, n.6242 (in *Mass. Foro it.*, 1998) che il sistema introdotto dal d.P.R. n.43 del 1988 aveva dettato norme in tema di accertamento con l'effetto che l'introduzione del servizio di riscossione a mezzo ruolo ha fatto ritenere espunta dall'ordinamento l'ingiunzione

fiscale.

La successiva giurisprudenza di legittimità ha mutato orientamento affermando che l'ingiunzione emessa ai sensi del R.D. 14 aprile 1910, n.639, deve ritenersi "sopravvissuta" al disposto dell'art.130, co.2, del d.P.R. 28 gennaio 1988, n.43, il quale, nell'abrogare tutte le disposizioni che regolavano 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 previgenti disposizioni in materia di riscossione e non anche di quelle in materia di accertamento. Pertanto la Suprema Corte nazionale nelle decisioni della sezione tributaria 11 luglio 2003, n.10923 (in *Mass. Foro it.*, 2003), 7 novembre 2005, n.21561 (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso ed ivi numerosi rinvii a pronunce conformi), 7 luglio 2006, n.15553, (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso, ove ulteriori successive pronunce conformi 9 ottobre 2006, n.21668, 16 ottobre 2006, n.22140, 10 novembre 2006, n.24079, 7 febbraio 2008, n.2848, 10 marzo 2008, n.6329 e 10 giugno 2009, n.13346), 16 ottobre 2006, n.22140 (in *Mass. Foro it.*, 2006), 7 febbraio 2008, n.2848 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.2, con nota di Alice Cogliati Dezza) e 22 giugno 2010, n.14964 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.3) ha sancito che tale ingiunzione, inidonea di per sé stessa (in quanto emessa in epoca successiva all'entrata in vigore del citato d.P.R. n.43 del 1988) a costituire titolo per la diretta riscossione del tributo, assume pur sempre funzione e veste sostanziale di atto di accertamento della pretesa erariale, idoneo a dar vita a un giudizio sulla legittimità della pretesa stessa.

La previa attivazione o la conclusione della procedura di revisione non sono stati ritenuti, dalla giurisprudenza italiana di legittimità nella sentenza 6 settembre 2006, n.19195 (in *Foro it.*, 2007, I, 1818) in forza del principio dettato dall'art.243 del Regolamento CEE n.2913 del 1992, fattori ostativi alla notificazione dell'ingiunzione di pagamento anche successivamente alla riforma della riscossione di cui al citato d.P.R. n.43. A sua volta la Corte CEE nella sentenza 14 maggio 2009, n.C-161/08, *Internationaal Verhuis en Transportbedrijf Jan de Lely BV* (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) ha rilevato come le disposizioni dell'art.2 del Reg. CEE 12 giugno 1991, n.1593 – recante modalità d'applicazione del Reg. CEE n.719 del 1991, relativo all'utilizzo nella Comunità dei carnet TIR e dei carnet ATA come documenti di transito – devono essere interpretate nel senso che l'inosservanza del termine per la notifica del mancato scarico del carnet TIR nei confronti del titolare di quest'ultimo non ha come effetto la decadenza delle autorità doganali competenti dal potere di procedere alla riscossione dei dazi e delle tasse dovuti in connessione ad un trasporto internazionale di merci effettuato con l'accompagnamento del

predetto carnet. In tale ipotesi si controverteva sugli effetti del furto di sigarette subito dall'autotrasportatore e la soluzione propugnata dalla Corte di Giustizia CEE è stata motivata dall'interpretazione di tali disposizioni unitamente all'art.11 della Convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR, firmata a Ginevra il 14 novembre 1975 (c.d. Convenzione TIR).

L'individuazione dei termini per la notifica dell'atto di riscossione ha interessato la giurisprudenza nazionale di legittimità che con la sentenza 21 aprile 2008, n.10280 (in *Mass. Giur. It.*, 2008) ha reputato che l'ingiunzione doganale, al contrario della revisione dell'accertamento, non è soggetta al novello termine triennale di decadenza decorrente dalla data di definitività dell'accertamento, termine pure stabilito dal quinto comma dell'art.11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n.374. A sua volta la sentenza del Supremo Collegio 6 settembre 2006, n.19193, (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso) l'azione di recupero "a posteriori" dei dazi all'importazione o all'esportazione si prescrive nel termine di anni tre, decorrenti dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto (nella specie, risalente al 1998) ovvero, ove non vi sia stata contabilizzazione, da quella in cui è sorto il debito doganale relativo alla merce in questione.

La peculiare disciplina del c.d. daziato sospeso ha interessato la giurisprudenza nazionale con la pronuncia della Suprema Corte 17 dicembre 2010, n.25604 (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso) ove si è statuito che in tale procedura (in virtù della quale, nei casi di obiettiva incertezza circa il regime tariffario applicabile, la determinazione e la riscossione del tributo sono differite, previa prestazione di garanzia fideiussoria, in vista dell'eliminazione di dubbi sulla debenza o sull'entità dei dazi) il presupposto dell'obbligazione tributaria deve essere individuato nell'importazione della merce e non nella liquidazione del tributo. Da ciò l'effetto che il termine triennale di prescrizione (previsto dall'art.221 del C.D.C., per la comunicazione al debitore dell'importo contabilizzato dei dazi dovuti e dall'art.84 del d.P.R. n.43 del 1973, per l'esercizio dell'azione di riscossione dei diritti doganali) decorre dalla data di nascita dell'obbligazione doganale, risalente al momento dell'accettazione della dichiarazione di importazione. Negli stessi termini, si veda la sentenza della Cassazione 29 settembre 2006, n.21227 (in *questa rivista*, fasc. n.6 del 2006, con nota di Filippo Mancuso) nella quale la Cassazione aveva affermato che "*non è dato scorgere alcuna differenza tra il regime di importazione a dazio sospeso e quello di importazione definitiva, in quanto entrambi realizzano il medesimo esito di liberare le merci dal vincolo di indisponibilità, sia pure a diverse condizioni*".

La fase della riscossione risulta influenzata dalla qualificazione di tale infrazione anche quale illecito penale nei cui confronti la Cassazione si

è espressa con le sentenze 8 agosto 1997, n.7384 (in *Mass. Foro it.*, 1997, 516) e 15 maggio 2006, n.11145 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.3, con nota di Nicola Pennella), la quale ultima ha ritenuto che il potere impositivo esercitato dall'Amministrazione finanziaria non è in alcun modo collegato al preventivo accertamento del reato, ma si colloca, invece nell'ambito della contestazione del merito dei presupposti dell'obbligazione tributaria. Pertanto l'opposizione all'ingiunzione di pagamento dell'imposta evasa, fondata sull'insussistenza o sulla mancata contestazione o accertamento del reato di contrabbando di tabacchi lavorati esteri, deve essere proposta nel termine perentorio di cui all'art.82 del T.U.L.D. del 1973, in quanto la coesistenza di sanzioni penali e di quelle amministrative nei confronti dell'evasione dei dazi doganali non determina, di per sé, l'arresto di uno dei due procedimenti di contestazione dell'illecito, ma può comportare – a seguito della duplice condanna del trasgressore – l'applicabilità di entrambe o di una sola delle pene definitivamente irrogate. La Suprema Corte ha quindi ritenuto autonomamente operante l'art.82 del d.P.R. n.43 del 1973, Testo unico delle leggi doganali, ove si afferma al primo comma che “*I diritti dovuti alla dogana e non pagati in tutto o in parte, sono riscossi dal contabile doganale con le norme stabilite dal TU 14 aprile 1910, n.639 delle disposizioni relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi del demanio pubblico e di pubblici servizi e delle tasse sugli affari*” ed al secondo comma che “*All'atto di ingiunzione, emesso in base a detto Testo unico, può farsi opposizione entro il termine perentorio di giorni 15 dalla data della notificazione*” (nel caso di specie si trattava della disciplina sanzionatoria penale indicata nel capo VIII del Regio decreto-legge 28 febbraio 1939, n.334, convertito in L. 2 giugno 1939, n.739 – decreto, peraltro, abrogato dall'art.68, d.lgs. 26 ottobre 1995, n.504 – recante “*Istituzione di una imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione in sostituzione della preesistente tassa di vendita*”, che non impedisce l'esercizio dell'usuale potere accertativo e sanzionatorio amministrativo, mentre sul tema dei rapporti tra disciplina sanzionatoria penale e quella amministrativa si consenta di rinviare al mio “*Rapporti tra la definizione dell'illecito amministrativo fiscale e la responsabilità per i reati tributari*”, in *questa rivista*, 2000, 727 e segg.).

L'ampliamento del termine decadenziale amministrativo per il recupero a posteriori di dazi doganali non riscossi – fissato dall'art.84 del T.U.L.D. e dagli artt.2 e 3 del Reg. CEE n.1697 del 1979 in tre anni decorrenti dal momento della nascita dell'obbligazione doganale – deve tenere conto del citato terzo comma dell'art.84 del T.U.L.D. che, in presenza di reato, fa decorrere il predetto termine di prescrizione dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili. La Corte di Cassazione nelle sentenze 23 maggio 2003, n.8146 (in

Arch. civ., 2004, 435) e 10 aprile 2006, n.8362 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) ha ritenuto che ai fini della decorrenza del termine di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali da parte dell'Amministrazione finanziaria stabilito dall'art.84, co.3, del T.U.L.D., per "sentenza o decreto penali irrevocabili" devono intendersi – nel vigore del codice di procedura penale del 1930 – quelli non più soggetti ad impugnazione di qualunque parte legittimata e il momento in cui tali provvedimenti diventano irrevocabili deve essere determinato secondo la disciplina contenuta nell'art.576 di detto codice. La sentenza della Suprema Corte italiana 22 settembre 2006, n.20513 (in *Mass. Giur. It.* 2006) ben evidenzia come la mancata determinazione del dazio sia avvenuta a causa di un fatto perseguibile penalmente (ad esempio, false dichiarazioni in sede di compilazione del certificato IMA 1), rilevando per il legislatore non il contenuto della decisione assunta in sede penale, bensì il momento conclusivo del procedimento in sé, cui si correla il decorso della prescrizione.

In ordine all'individuazione degli atti penali legittimanti la proroga dei termini per la riscossione dei dazi e dei diritti doganali la sentenza della Corte di Cassazione 13 ottobre 2006, n.22014 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso) ha ritenuto applicabile il citato art.84, c.3, in presenza, quanto meno, della *notitia criminis*, in quanto primo atto esterno rivolto a prefigurare il nodo di commistione tra fatto reato e presupposto di imposta destinato ad essere sciolto all'esito del giudizio penale. Peraltro i giudici di legittimità hanno aggiunto che la *notitia criminis* che determina la proroga del termine triennale, deve essere trasmessa nel corso di tale termine, e non dopo la sua scadenza (ancorché l'atto accertativo possa essere notificato dopo), perché altrimenti il termine di revisione sarebbe privo di riferimento temporale e dilatabile all'infinito (*in terminis*, si veda la sentenza del Supremo collegio 23 aprile 2010, n.9773, in *questa rivista*, 2010, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso). Nella controversia oggetto della sentenza in commento, l'atto penalmente rilevante ai fini dell'accertamento della falsificazione dei relativi certificati di origine è stato individuato nella comunicazione dell'OLAF, ossia dell'organizzazione per la lotta alle frodi della Commissione europea, a seguito di cui aveva fatto seguito l'emissione di avvisi di accertamento, notificati allo spedizioniere doganale.

La giurisprudenza comunitaria sull'individuazione del termine decennale per la riscossione in presenza di atto penalmente perseguibile ha rilevato, con la sentenza 16 luglio 2009, n.C-124/08 e C-125/08, *Snauwaert e a.* (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso), che l'art.221, n.3, del citato regolamento n.2913 del 1992, legittima le autorità doganali a procedere alla comunicazione al debitore dell'importo dei dazi legalmente dovuti dopo la scadenza del termine triennale decorrente dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale qualora esse non abbiano

potuto determinare l'importo esatto dei dazi stessi a causa di un atto perseguibile a norma di legge (e ciò anche nel caso in cui tale debitore non sia l'autore dell'atto medesimo). Negli stessi termini la pronuncia della Corte CEE 17 giugno 2010, n.C-75/09, *Agra Srl* (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso) secondo cui l'art.221, n.3 e n.4, del citato codice doganale comunitario del 1992, non osta a una normativa nazionale in base alla quale, laddove il mancato pagamento dei diritti tragga origine da un reato, il termine di prescrizione dell'obbligazione doganale inizia a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili. Peraltro nella sentenza della Corte di Giustizia 18 dicembre 2007, causa n.C-62/06 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.1. con nota di Filippo Mancuso) in riferimento alla normativa comunitaria espressa negli artt.2 e 3 del Reg. CEE n.1697 del 1979 (successivamente trasposti negli artt.220 e 221 del codice doganale comunitario e nell'art.84 del T.U.L.D.) si è affermato che la qualificazione di un atto come "atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva" relativo al recupero a posteriori dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento, rientra nella competenza delle autorità doganali che devono stabilire l'importo esatto dei dazi all'importazione o all'esportazione di cui trattasi.

Le condizioni legali per l'ampliamento dei termini decadenziali amministrativi sono state indicate dalla giurisprudenza nazionale con le pronunce di legittimità n.7751 e n.11499 del 1997 (in *Mass. Giur. It.*, 1997) e 14 maggio 2008, n.12037 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) ove ha ritenuto non necessario verificare se per il rispetto del termine decadenziale triennale sia di volta in volta iniziata l'azione penale. Nella sentenza da ultimo citata viene precisato che ai fini prescrizione-rileva non il risultato delle indagini penali (cioè l'evenienza postuma di una eventuale condanna o proscioglimento) quanto l'ipotesi delittuosa che sta alla base della *notitia criminis*, e che il prolungamento del termine prescrizione quando uno stesso fatto costituisca al tempo stesso fonte di un'obbligazione doganale e fatto-reato, prescinde dalla posizione soggettiva di tutti o taluno dei soggetti partecipanti all'operazione irregolare. Tale conclusione conferma le precedenti, citate, pronunce di legittimità n.21377 e n.22014 del 2006, mentre il Supremo Collegio nella sentenza 10 aprile 2006, n.8362 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) ha riconosciuto la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria italiana a riscuotere i dazi e gli altri diritti e tributi evasi anche in tali ipotesi, risultando decisivo il criterio doganale dell'indicazione dell'Italia quale Paese di destinazione, contenuta nei documenti di transito, e dalla nascita dell'obbligazione doganale a carico dello spedizioniere a seguito della mancata presentazione delle merci alle autorità doganali italiane di

destinazione per il relativo appuramento.

Sulla decorrenza del termine decadenziale la giurisprudenza nazionale ha evidenziato già nella sentenza 22 dicembre 1989, n.5777 (in *Mass. Giur. It.*, 1989) e poi nella decisione 12 marzo 2010, n.6077 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) che la pronuncia con la quale il Tribunale si è pronunciato sull'opposizione all'ingiunzione emessa per il pagamento di tributi evasi costituisce titolo accertativo della pretesa tributaria e, quindi, definitivo accertamento della legittimità di tale pretesa, con l'effetto che dalla data di passaggio in giudicato della sentenza decorre il termine decennale di prescrizione del credito previsto dall'art.2953 del codice civile e non, invece, il termine quinquennale fissato per la riscossione dei diritti doganali dall'art.84 del T.U.L.D.. Nella più recente sentenza della Suprema Corte 4 aprile 2012, n.5384, (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso e indicazione della coeva conforme pronuncia n.5385), si è ritenuto che la comunicazione al debitore dell'importo dovuto può avvenire anche dopo tale termine triennale, senza che la suddetta proroga possa ritenersi esclusa per il fatto che nel corso delle indagini penali non siano emerse notizie che l'Amministrazione non avrebbe potuto ottenere avvalendosi dei propri poteri istruttori, ovvero in ragione dell'esito del procedimento penale, e sempre che la *notitia criminis* sia trasmessa nel corso del termine di prescrizione e non dopo la sua scadenza. Infine nella decisione di legittimità 31 marzo 2010, n.7836 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso) si è statuito che il termine di tre anni, decorrente dalla data in cui il decreto o la sentenza pronunciati nel procedimento penale siano divenuti irrevocabili, senza che tuttavia sia preclusa all'autorità doganale la facoltà di notificare una richiesta di pagamento anche prima che sia iniziata la decorrenza di tale termine e, quindi, si sia concluso il procedimento penale (in tal modo si è rigettata la tesi dei giudici d'appello per la quale detto termine sarebbe applicabile non solo alla fase di riscossione ma anche a quella di accertamento e revisione, con la conseguenza che nella specie l'Amministrazione doganale ben avrebbe potuto azionare la pretesa entro i tre anni dalla data del decreto di archiviazione emesso a chiusura del processo penale aperto sui "fatti presupposti").

3.5 Rimborso e traslazione del tributo doganale

Il rimborso dei maggiori tributi non dovuti è ammesso sia su richiesta del dichiarante, sia d'ufficio come previsto dall'art.236, par.2, del codice doganale comunitario, istituito dal Reg. CEE 12 ottobre 1992, n.2913, pel quale il rimborso dei dazi all'importazione viene effettuato entro tre anni dalla data della notifica al debitore dei dazi stessi e che "*Questo termine*

viene prorogato quando l'interessato fornisce la prova che gli è stato impossibile presentare la domanda nel termine stabilito per caso fortuito o di forza maggiore. L'autorità doganale procede d'ufficio al rimborso o allo sgravio dei dazi di cui sopra quando constati, durante detto termine, l'esistenza di una delle situazioni" che determinano l'insorgenza del diritto al rimborso, ai sensi del par.1, primo e secondo comma, del medesimo art.236. La giurisprudenza comunitaria è costante nel ritenere, con le sentenze 17 novembre 1998, n.C-228/96, (in *Boll. trib.*, 1996, 362) e 14 giugno 2012, n.C-533/10, *Civad SA* (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) che un termine di decadenza di tre anni appare, alla luce di una consolidata giurisprudenza, un termine ragionevole entro il quale un operatore è tenuto a chiedere il rimborso di un tributo riscosso in violazione del diritto dell'Unione, essendo tale da non impedire l'esercizio, da parte del singolo, dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario. Il rimborso può essere effettuato anche d'ufficio, ma per la predetta sentenza della Corte UE nella causa *Civad SA*, la previsione dell'art.236, par.2, terzo comma, del codice doganale comunitario, non consente alle autorità doganali nazionali di procedere d'ufficio al rimborso di dazi antidumping, riscossi in applicazione di un regolamento dell'Unione, sulla base della mera constatazione, da parte dell'Organo di conciliazione, della non conformità di detto regolamento all'accordo relativo all'applicazione dell'articolo VI dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio 1994, che figura nell'allegato 1A dell'accordo che istituisce l'Organizzazione mondiale del commercio (OMC), firmato a Marrakech il 15 aprile 1994 e approvato dalla decisione 94/800/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994, relativa alla conclusione a nome della Comunità europea, per le materie di sua competenza, degli accordi dei negoziati multilaterali dell'Uruguay Round (1986-1994).

Le condizioni esimenti dal pagamento dei dazi e dei diritti doganali sono contenute nell'art.239 del codice doganale comunitario il quale – stabilendo che si possa procedere al rimborso o allo sgravio dei dazi in situazioni “*dovute a circostanze che non implicano frode o manifesta negligenza da parte dell'interessato*” – è stato interpretato dalla citata sentenza *Civad SA*, unitamente all'art.220 del C.D.C. in tema di contabilizzazione a posteriori, in quanto entrambe le normative perseguono lo stesso scopo di limitare il pagamento a posteriori dei dazi ai casi in cui siffatto pagamento risulti giustificato e compatibile con i principi del legittimo affidamento e dell'equità. I giudici comunitari evidenziano, difatti, come le previsioni degli artt.220 e 239 citati si sovrappongono e, pur non coincidendo completamente, presentano requisiti applicativi sostanzialmente identici, con l'effetto che già nella sentenza 8 luglio 2010, n.C-334/08, Repubblica italiana (in *L'IVA*, 2010, 9, 60) e nella citata sentenza *Civad SA*, la nozione di forza maggiore deve, in linea di principio, essere intesa nel senso di

circostanze estranee al soggetto che l'invoca, anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto evitarsi nonostante ogni diligenza impiegata. Ne risulta che, come già precisato dalla Corte CE nella sentenza 18 dicembre 2007, n.C-314/06 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso) e ribadito nella sentenza *Civad SA*, la nozione di forza maggiore comporta un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate pur senza incorrere in sacrifici eccessivi.

Il comportamento illegittimo dei funzionari di uno Stato membro non esclude l'irripetibilità dei tributi doganali come rilevato nella citata sentenza della Corte di Giustizia 8 luglio 2010, n.C-334/08 che ha condannato l'Italia per non aver messo a disposizione della Commissione europea le risorse proprie a seguito del rilascio di autorizzazioni irregolari da parte dell'autorità doganale per la gestione di depositi privati di tipo C e successive autorizzazioni alla trasformazione sotto controllo doganale e al perfezionamento attivo. Per effetto di tale attività illegittima dei propri funzionari, ai relativi prodotti era stato attribuito un regime di esenzione dai dazi doganali, malgrado essi fossero normalmente assoggettabili a tali dazi, ma il comportamento illegittimo non integra alcuna delle fattispecie della nozione di forza maggiore previste dall'art.17, n.2, del Reg. CEE n. 1150/2000 (di applicazione della decisione n.94/728/CE, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità), con l'effetto dell'inosservanza degli obblighi dettati dagli artt.2 e 8 della decisione n. 2000/597/CE, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità. Infatti la cennata sentenza comunitaria ha evidenziato come la condotta illecita (consistente in una violazione di legge, in uno sviamento di potere o in un'inosservanza di istruzioni dei propri superiori gerarchici) di qualsiasi organo dello Stato sia, in linea di principio, imputabile a quest'ultimo e che per organo si intende qualsiasi persona o entità che abbia tale *status* secondo l'ordinamento interno dello Stato interessato.

L'illegittimità di un regolamento comunitario non costituisce un caso di forza maggiore per la citata sentenza 18 dicembre 2007, n.C-314/06 – poi ribadita dalla pronuncia *Civad SA* parimenti citata – ai sensi del cennato art.236, par.2, secondo comma, che consente di prorogare il termine di tre anni entro il quale un importatore può chiedere il rimborso dei dazi all'importazione versati in applicazione del regolamento comunitario n.2398/97, del 28 novembre 1997, istitutivo dei dazi *antidumping*. Nel caso di specie il cennato regolamento comunitario era stato dichiarato invalido dalla Corte di Giustizia con la sentenza 27 settembre 2007, n.C-351/04 (in *Dir. comm. internaz.*, 2008, 246 e segg.) a ragione del metodo applicato ai fini della determinazione del margine di *dumping*, giustificando l'insussistenza del

caso di forza maggiore in quanto la declaratoria di illegittimità non può essere considerata una circostanza anormale. In tal senso pure le conclusioni dell'avvocato generale per il quale “rientra nella natura delle cose del diritto dell'Unione il fatto che talune norme che lo compongono possano essere dichiarate invalide”, il che ha permesso ai giudici comunitari di escludere l'elemento oggettivo – e quanto all'elemento soggettivo, per i giudici comunitari l'operatore economico avrebbe potuto presentare domanda di rimborso sin dal primo versamento dei dazi antidumping in base al regolamento n.2398/97, al fine, segnatamente, di contestare la validità di detto regolamento.

In ordine all'individuazione della manifesta negligenza dell'operatore nazionale, la Corte di Giustizia ha più volte dichiarato – e già con la sentenza 13 marzo 2003, causa n.C-156/00 (in *Dir. prat. trib. int.*, 2003, 607) – che per la nozione di negligenza manifesta di cui all'art.239 si devono applicare per analogia i criteri utilizzati per verificare la riconoscibilità per un operatore economico di un errore nel quale l'autorità doganale è incorsa ex art.220 del codice doganale comunitario. Nella sentenza comunitaria 22 marzo 2012, n.C-506/09, Portogallo/Transnáutica (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) si è rilevato che nel caso dell'introduzione nel territorio doganale comunitario di merci destinate a Paesi terzi, vincolate al regime del transito comunitario esterno, la mancanza di diligenza delle autorità doganali nazionali nell'attività di fissazione e controllo dell'importo della garanzia può dar luogo a una situazione particolare che giustifica, ai sensi dell'art.239 del codice doganale comunitario, lo sgravio dell'obbligazione doganale sorta a seguito della frode commessa da un dipendente della società debitrice. A sua volta la giurisprudenza italiana di legittimità nella sentenza 15 settembre 2009, n.19825, (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.6, con nota di Filippo Mancuso) ha affermato che la semplice riapertura di un contingente tariffario non costituisce ipotesi di caso fortuito o di forza maggiore tale da giustificare, ai sensi dell'art.236, par.2, del suddetto codice doganale comunitario, la proroga del termine triennale di prescrizione delle domande di rimborso dei dazi versati.

In merito alle condizioni legittimanti il rimborso nella sentenza della Corte CE 20 novembre 2008, n.C-375/07, *Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading* (in *questa rivista*, 2009, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso) è stato applicato alla disciplina doganale il principio della vincolatività per tutti gli organi (compresi i suoi giudici) dello Stato destinatario della decisione – contenente valutazioni di diritto e di fatto – della Commissione CEE emessa, in forza dell'art.249 del Trattato CE, a seguito di richiesta da uno Stato membro di vaglio di una domanda di sgravio ai sensi dell'art.239 C.D.C. (nel caso di specie si trattava della procedibilità della contabilizzazione a posteriori ex art.220 del citato C.D.C.). Peraltro nella preceden-

te sentenza comunitaria 22 giugno 2006, n.419/04, *Conseil général de la Vienne* (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso) si è statuito che l'art.871 del regolamento CEE 2 luglio 1993, n.2454, contenente disposizioni d'applicazione del codice doganale comunitario, deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un procedimento di recupero o di sgravio di dazi doganali non riscossi, le autorità doganali nazionali non sono tenute a trasmettere il caso alla Commissione, affinché questa lo risolva, qualora siano venuti meno i dubbi da esse provati circa la portata dei criteri di cui all'art.220, n.2, lett.b), del predetto C.D.C..

La valenza solutoria del versamento di imposta eseguito dal contribuente ad organi dell'Amministrazione non competenti a riceverlo è stata riconosciuta dalla Corte di Cassazione nella pronuncia 10 maggio 2006, n.10789 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.4, con nota di Filippo Mancuso), premesso che ai sensi dell'art.70 del d.P.R. n.633 del 1972, l'IVA all'importazione è configurabile come tributo doganale, la cui riscossione compete agli Uffici doganali. Pertanto è stato affermato il principio che, in presenza di un quadro normativo confuso, non si rende necessaria la ripetizione del versamento medesimo nei confronti dell'Ufficio competente, in tal modo confermando il proprio orientamento – già riportato nelle precedenti sentenze n.6823 del 2 luglio 1999 (in *Rep. Foro it.*, 1999, voce *Valore aggiunto*, n.383) e n.12333 dell'8 ottobre 2001 (in *questa rivista*, 2002, n.25, con mia nota di commento) in ordine all'efficacia liberatoria di un pagamento effettuato dal contribuente ad un ufficio finanziario incompetente per materia (nel caso di specie, versamento dell'IVA all'importazione eseguito all'ufficio IVA e non a quello doganale da considerarsi, invece, competente in quanto tale tributo è qualificato quale diritto di confine).

Il rimborso del tributo incompatibile con la normativa comunitaria è escluso dalle legislazioni nazionali se oggetto di traslazione a terzi, con le precisazioni affermate dalla giurisprudenza comunitaria espresse nella sentenza 2 ottobre 2003, causa n.C-147/01, *Weber's Wine World e a.*, par. 117, (in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, II, 309) ove è stato affermato che il principio di effettività del diritto comunitario risulta violato da una normativa o da una prassi amministrativa nazionali che stabiliscano una presunzione d'arricchimento senza causa in base al mero fatto della traslazione dell'imposta su terzi, proprio perché rendono impossibile in pratica o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario. I giudici del Lussemburgo al par.116 della citata sentenza, hanno rilevato come sia compito del giudice nazionale determinare in quale misura la cooperazione richiesta da parte dei soggetti passivi per provare l'assenza di traslazione dell'onere economico dell'imposta sui consumi (nella specie quella sulle bevande alcoliche) “*non equivalga, in pratica, a stabilire una presunzione di traslazione di detta imposta, fermo restando la possibilità di questi ultimi di rovesciare tale presunzione fornendo la prova*”

contraria". Infatti seppure fosse vero che, trattandosi di un'imposta «auto-liquidata», la prova della ripercussione effettiva sui terzi non possa essere apportata senza la cooperazione del soggetto passivo interessato, si è ritenuto che l'Amministrazione finanziaria può avere accesso ai documenti giustificativi che il contribuente era tenuto a conservare in base alle norme del diritto nazionale.

La questione ha interessato soprattutto la normativa italiana contenuta, in un primo momento, nell'art.19 del D.L. 30 settembre 1982, n.688 (convertito in legge 27 novembre 1982, n.873) ove si era riconosciuto al contribuente che aveva indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali, anche anteriormente alla data di entrata in vigore del suddetto decreto, il diritto al rimborso delle somme pagate "*quando prova documentalmente che l'onere relativo non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale*". La soluzione è stata offerta in forza del citato principio di effettività ben enucleato dalla Corte CEE nella sentenza 9 novembre 1983, n.C-199/82, San Giorgio (in *Racc. giur. Corte CEE*, 1983, I, 2595, e in *Rep. Foro it., Comunità europea*, 1984, n.299) avendo statuito, in primo luogo (par.13), come il diritto comunitario, per evitare un arricchimento senza causa del contribuente, non impedisca – in via di principio – all'ordinamento nazionale di rifiutare la restituzione di tributi indebitamente riscossi dalla Finanza nazionale, successivamente oggetto di traslazione su altri soggetti in quanto incorporati nei prezzi di trasferimento del relativo bene o servizio. La stessa sentenza affermò, al successivo paragrafo, però, pure che sono invece incompatibili col diritto comunitario "*le condizioni di prova*" che facciano diventare praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso, come si verifica riguardo alle presunzioni in capo al contribuente incise o limitazioni della prova, quale l'esclusione di quelle non documentali, atteso che "*il giudice deve essere libero di valutare se l'onere dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti e se lo sia stato in tutto o in parte*".

La soluzione ermeneutica della giurisprudenza comunitaria venne fatta propria dalla Corte Costituzionale italiana nella sentenza 23 aprile 1985 n.113 (in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 28, con nota di Bellocci) che sull'interpretazione del citato art.19, – nel riaffermare come le sentenze interpretative della Corte CEE siano immediatamente applicabili nell'ordinamento nazionale – ha rigettato la questione sollevata in riferimento agli artt.3, 11, 23, 24, 101, 102, 104 e 113 Cost. "*in quanto tale disposizione subordina il rimborso di chi abbia indebitamente corrisposto diritti doganali all'importatore alla prova documentale che l'onere relativo non sia stato in qualche modo trasferito su altri soggetti salvo il caso di errore materiale*". A sua volta la Corte di Cassazione, nella appena successiva sentenza 18 ottobre 1985, n.5129 (in *Giust. civ.*, I, 1985, con nota di Scarpa), riconobbe che pel rico-

noscimento del diritto alla restituzione dei tributi (nel caso di specie, diritti sanitari e dazi doganali) l'*onus probandi* del contribuente non poteva essere limitato alla sola prova documentale, ritenendo che le imprese potessero offrire la dimostrazione della mancata traslazione in base alla documentazione contabile che ogni impresa deve necessariamente possedere. La Commissione europea provvede a promuovere nuovamente ricorso innanzi alla Corte di Giustizia per inadempimento della Repubblica italiana e, con la sentenza 24 marzo 1988, n.C-104/86 *Repubblica italiana* (in *Racc. cit.*, 1988, I, 1799, ed in *Rep. Foro it.*, Comunità europea, 1988, n.284), i giudici comunitari ritennero che tali condizioni poste dalla giurisprudenza nazionale fossero incompatibili con i principi comunitari proprio riguardo alla previsione che l'onere della prova in capo al contribuente potesse essere assolto esclusivamente in base a documentazione.

La tesi dello scarso grado di probabilità che l'indebitato possa restare definitivamente a carico del patrimonio di chi lo ha corrisposto fu espressa dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza 16 giugno 1988, n.651 (in *Giur. Cost.*, 1988, 3033) – e senza far alcun riferimento ai suoi precedenti o quelli della Corte di giustizia CE – dichiarò inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art.19 citato nella parte in cui subordina la ripetizione dei tributi indebitamente versati alla prova documentale che l'onere non fosse stato in alcun modo trasferito su altri soggetti. I giudici delle leggi ritennero che l'esercizio del diritto di azione tutelato dall'art.24 della Carta fondamentale non fosse stato vanificato o illegittimamente compresso, dalla previsione della prova documentale proprio perché la mancata traslazione del tributo avrebbe potuto rilevarsi dai documenti contabili la cui tenuta risulta obbligatoria per l'imprenditore e, quindi, non si rinveniva quel grado di difficoltà probatoria che avrebbe reso praticamente impossibile l'esercizio del diritto di ripetizione. L'irrilevanza del sorgere nei confronti del contribuente dell'onere della dimostrazione di un fatto negativo, ha indotto il legislatore italiano (in base all'orientamento della Corte CE e sulla citata ordinanza della Corte Costituzionale del 1988) ad intervenire – ma limitatamente ai tributi di rilevanza comunitaria – con l'art.29, co.2, della legge 29 dicembre 1990, n.428, disponendo soltanto che i tributi sui consumi fossero rimborsati *“a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti”*.

La giurisprudenza nazionale di legittimità propose distinte soluzioni sotto il profilo probatorio, dapprima evidenziando nelle pronunce 3 dicembre 1994, n.10411, 1° settembre 1995, n.9215, 24 giugno 1996, n.5821 e 30 settembre 1996, n.6884 (in *Rep. Foro it.*, *Ispezioni giudiziali*, 1994, n.1, e *Dogana*, rispettivamente, 1995, n.103, e 1996, n.87 e n.86), l'illegittimità della richiesta alla società contribuente di un documento contenente la diretta rappresentazione del fatto negativo della mancata traslazione del tributo sul consumo in capo all'acquirente i beni o i servizi. Infatti

la Suprema Corte italiana nelle pronunce 19 ottobre 2001, n.12787, 10 gennaio 2002, n.216 e 11 giugno 2003, n.9299 (rispettivamente in *questa rivista*, 2002, 199 e 446 e *Mass. Foro it.*, 2003) – e che trovano un proprio precedente nella sentenza 20 novembre 1996, n.10151 (in *Rep. Foro it.*, 1996, *Dogana*, n.85) – ha rinvenuto l’obbligo per il giudice di merito di ammettere l’ispezione dei registri contabili dell’impresa richiesta dall’ufficio finanziario perché, una volta “*superato il limite <documentale> inteso in senso tecnico*”, la prova della mancata traslazione “*restava affidata ad una complessa indagine tecnica, mezzo già considerato indispensabile nell’ipotesi – originariamente limitata – di onere della prova a carico dell’Amministrazione*”. La Corte di Cassazione nella sentenza citata n.216 del 2001 aveva, peraltro, affermato che l’onere di provare la mancata traslazione del tributo sui cessionari dei beni prodotti dall’impresa utilizzatrice dell’energia elettrica, non contrasta con gli artt.3 e 24 della Costituzione allorché tale dimostrazione non risulti limitata soltanto ai mezzi documentali, proprio perché risulta impossibile rinvenire un documento contenente la diretta rappresentazione di tale fatto negativo.

La tesi della sussistenza dell’onere della prova della traslazione del tributo fu affermata dalla Corte di Giustizia comunitaria, in primo luogo, con la sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da n.C-192/95 a n.C-218/95, *Comateb* (in *Racc. cit.*, 1997, I, 165, par. 25), la quale statuí l’incompatibilità dell’interpretazione amministrativa e giudiziale sull’esistenza di una presunzione di traslazione dei tributi sui consumi, poi ribadita dalla pronuncia 9 febbraio 1999, causa n.C-343/96, *Dilexport* (in *Racc. cit.*, 1999, I, 579) che ritenne compatibili con i principi comunitari di effettività e di equivalenza l’interpretazione nazionale che addossava all’amministrazione finanziaria l’onere della prova del trasferimento del tributo su altri soggetti. Più precisamente venne evidenziato, da un canto, che “*Se, come ritiene il giudice nazionale, esiste una presunzione di ripercussione su altri soggetti dei diritti e dei tributi illegittimamente pretesi o indebitamente riscossi e se è a carico del ricorrente la prova contraria di tale presunzione per ottenere il rimborso del tributo, si dovrà considerare che le disposizioni di cui si tratta sono contrarie al diritto comunitario*”. D’altro canto, venne rilevato come “*se, per contro, come sostiene il governo italiano, spetta all’amministrazione dimostrare, mediante tutti i mezzi di prova generalmente ammessi dal diritto nazionale, che il tributo è stato trasferito su altri soggetti, si dovrà invece considerare che le disposizioni di cui si tratta non sono contrarie al diritto comunitario*”, come emergente anche dalle sentenze della Corte comunitaria 21 settembre 2000, cause riunite n.C-441/98 e n.C-442/98, *Michailidis*, punto 30 (in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, 979, con nota di E. Frixione) e 28 gennaio 2010, causa n.C-264/08, *Direct Parcel Distribution Belgium*, punto 45 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso).

La giurisprudenza costituzionale, in un primo momento, parve accede-

re a tale tesi con la sentenza 21 aprile 2000, n.114 (in *questa rivista*, 2000, 1535, con nota di A. Comelli) nella quale venne reputato contrastante col diritto alla difesa la limitazione della prova dell'avvenuta traslazione del tributo solo in base a documenti in quanto "... viene a subordinare la tutela giurisdizionale ad una prova che, secondo criteri di normalità, si palesa impossibile". In un secondo momento, la Consulta italiana negò la legittimità all'addossamento dell'onere della prova al contribuente in ordine alla mancata traslazione del tributo in capo al terzo, con la sentenza 9 luglio 2002, n.332 (in *questa rivista*, 2002, 1049) che dispose l'illegittimità dell'art.29, co.1, della citata legge del 1990 per violazione all'art.3 Cost. nella parte in cui prevede che sia soltanto l'attore in ripetizione del tributo "nazionale" a dover provare il mancato trasferimento del peso economico dell'imposta su altri soggetti e non, invece, la Finanza. Tale conclusione venne motivata dalla cennata pronuncia della Corte Costituzionale a ragione dell'assenza di giustificazione in ordine all'esistenza di tale onus probandi "*in particolare per quanto riguarda le imprese indebitamente assoggettate all'addizionale all'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, operando queste in concorrenza con imprese estere, non assoggettate al medesimo carico fiscale*".

La giurisprudenza nazionale di legittimità, a sua volta, aveva prospettato alcune aperture a favore del contribuente, soprattutto sull'individuazione dei mezzi probatori legittimanti il rimborso, ad esempio con la sentenza della Suprema Corte 19 agosto 2003, n.12185 (in *questa rivista*, 2004, 190) secondo la quale – riguardo all'addizionale all'imposta sul consumo dell'energia elettrica impiegata nei processi produttivi – l'onere della prova incombe sulla Finanza, avendo statuito l'illegittimità dell'esclusione disposta dai giudici tributari della consulenza tecnica sulla produttività aziendale fondata sull'analisi della contabilità "*in quanto unico mezzo documentale di rilevazione dell'avvenuta traslazione del tributo*". La giurisprudenza italiana di legittimità ha tentato di precisare – ad esempio con la sentenza 24 maggio 2005, n.10939, (in *questa rivista*, 2005, fasc. n.3, con nota di Filippo Mancuso) riguardo all'art.29, co.2, cit. – che il giudice nazionale deve fare ricorso solo a presunzioni aventi i requisiti richiesti dall'art.2729 cod. civ., ossia in base a presunzioni soltanto gravi, precise e concordanti. In tale accertamento dell'avvenuta traslazione del carico fiscale, però, il giudice nazionale deve evitare di utilizzare regimi probatori che si risolvano in presunzioni *de iure* o fondate su generiche e astratte regole di esperienze e che comportino, praticamente, quell'inversione dell'onere della prova incompatibile con i principi comunitari in tema di indebito (effettività e non discriminazione), in tal modo confermando quanto già rilevato dalla sentenza della Cassazione 14 luglio 2004, n.13054 (in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 281).

L'incompatibilità comunitaria di una presunzione che impone al con-

tribuente di fornire la prova negativa è stata sancita, e pare definitivamente, dalla giurisprudenza comunitaria con la sentenza dell'adunanza plenaria 9 dicembre 2003, causa n.C-129/00, *Repubblica italiana* (in *Rass. trib.*, 2004, 1126, con mia nota di commento *Il caso italiano della presunzione di traslazione dei tributi sui consumi*) affermandosi che l'art.29, secondo comma, della legge 29 dicembre 1990, n.428, nel prevedere che i tributi indiretti sui consumi ritenuti incompatibili col diritto comunitario, fossero <rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti>, nell'interpretazione restrittiva offerta dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, risulta eccessivamente difficile per il contribuente e, quindi, determina l'inadempienza dell'Italia agli obblighi imposti dal Trattato CE. In tal modo vengono ritenuti non decisivi i collegamenti inferenziali fondati sul “*carattere commerciale dell'attività del contribuente*”, sul fatto “*che la sua situazione finanziaria non sia deficitaria*”, nonché che si sia verificata la “*riscossione del tributo in questione su tutto il territorio nazionale per un periodo rilevante e senza contestazioni*”. Identica situazione si manifesta, a parere della citata sentenza della Corte CE nella sua più autorevole composizione, rispetto alla mancata contabilizzazione dell'importo del tributo a partire dall'anno del suo versamento, a titolo di anticipazione allo Stato di tali imposte come credito all'attivo nel bilancio dell'impresa che ne chiede il rimborso, proprio perché “*si fonda già sulla presunzione che le imposte indirette siano normalmente trasferite a valle della catena delle vendite*”.

La compensazione tra il tributo incompatibile in quanto non provata la traslazione del tributo e la contestuale soppressione di altri prelievi non è stata ritenuta decisiva dall'adunanza plenaria della Corte di Giustizia nella sentenza 6 settembre 2011, n.C-398/09, *Lady & Kid A/S*, (in *questa rivista*, 2012, fasc. n.3, con nota di Nicola Pennella) in quanto una tale compensazione non può essere considerata, ai sensi del diritto dell'Unione, un arricchimento senza causa rispetto a detto “tributo illecito”. Peraltro nella pronuncia 10 aprile 2008, causa C 309/06, *Marks & Spencer*, punto 35 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.3 con nota di Andrea Mondini), venne chiarito, però, anche come il principio del divieto dell'arricchimento senza causa debba essere attuato nel rispetto dei principi di neutralità fiscale e di parità di trattamento, con l'effetto che non è obiettivamente giustificato trattare diversamente, in rapporto alla nozione di arricchimento senza causa, operatori economici non concorrenti tra loro, ma tutti detentori di un identico diritto al rimborso (in quel caso) dell'IVA erroneamente versata, facendo dipendere l'accoglimento o meno della domanda di rimborso da una circostanza, come la loro situazione creditoria o debitoria verso l'erario al termine del periodo d'imposta, del tutto estranea alla possibilità di fruire di un arricchimento senza causa. Infine nella citata sentenza *Marks & Spencer* si affermò che la violazione del principio di parità di

trattamento, costituita dalla discriminazione tra operatori economici in rapporto al loro diritto al rimborso dell'IVA indebitamente percepita, è indipendente dalla circostanza che i suddetti operatori abbiano o meno, in maniera certa, subito una perdita o uno svantaggio finanziario, in tal modo superando quanto evidenziato nelle sentenze 26 giugno 1979, causa 177/78, *McCarren* (in *Racc. cit.*, 1979, I, 2161) e 13 dicembre 1983, causa 222/82, *Apple and Pear Development Council* (ibidem, 1983, I, 4083) ove non si era escluso che il giudice nazionale, nell'applicare il proprio diritto, potesse opporsi al rimborso di un tributo illecito per un motivo diverso dalla traslazione dello stesso.

3.6 Interessi, sanzioni amministrative e giurisdizione

Il ritardato pagamento del tributo doganale e il rimborso di quello non dovuto generano interessi di mora regolati dall'art.232 del codice doganale comunitario approvato col regolamento CEE 12 ottobre 1992, n.2913, la cui lett.b) del n.1, dispone(va) che *“quando l'importo di dazi non è stato pagato nel termine stabilito ... oltre all'importo dei dazi viene riscosso un interesse di mora”* e che il tasso dell'interesse di mora può essere superiore, ma non inferiore, al tasso dell'interesse di credito, mentre la lett.c), del n.2, statui(va) che *“l'autorità doganale può rinunciare a chiedere un interesse di mora ... quando il pagamento dei dazi è effettuato entro cinque giorni dalla scadenza prevista per tale pagamento”*. A tal proposito la Corte di Giustizia UE con la sentenza 31 marzo 2011, n.C-546/09, *Aurubis Bulgaria AD* (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso), ha sancito che la citata lett.b) debba essere interpretata nel senso che gli interessi di mora relativi all'importo dei dazi doganali – se devono ancora essere percepiti – possono essere riscossi solo per il periodo successivo alla scadenza del termine di pagamento di detto importo. Peraltro tale pronuncia confermò il suo precedente espresso nella sentenza 16 ottobre 2003, n.C-91/02 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2003, I, 12077) secondo cui, quando l'obbligazione doganale sorge sulla base di situazioni caratterizzate da una violazione della normativa doganale dell'Unione da parte dell'operatore interessato, né il codice doganale né il regolamento d'applicazione prevedono misure particolari (quali, ad es., una maggiorazione dei dazi il cui importo corrisponda agli interessi di mora che maturerebbero nel corso del periodo intercorrente tra il sorgere dell'obbligazione doganale e la relativa contabilizzazione, o tra la data dell'esigibilità di detta obbligazione originariamente contabilizzata e la contabilizzazione a posteriori di tale obbligazione).

L'ambito di applicazione degli interessi di mora è stato individuato dalla giurisprudenza nazionale con le sentenze 6 settembre 2006, n.19194

(in *Mass. Giur. It.*, 2006) e 16 dicembre 2009, n.26311 (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) secondo le quali il citato art.232 del codice doganale comunitario del 1992 è volto a compensare il pregiudizio economico causato dal ritardo nell'introito di un tributo che costituisce "risorsa propria" della Comunità, potendo determinare il suo tardivo riversamento una responsabilità finanziaria dello Stato, delegato alla riscossione secondo procedimenti propri, che devono, peraltro, adattarsi alle esigenze comunitarie di immediatezza. Ne consegue per i giudici comunitari che la cennata disposizione non impone un tasso di mora uniforme per tutto il territorio doganale comunitario, lasciando alle singole amministrazioni nazionali l'ampio potere discrezionale di fissarlo anche a livello superiore al tasso di credito nazionale, a condizione che non lo fissino al di sotto di questo, costituente l'unico limite invalicabile stabilito dalla Comunità, e – come tale – vincolante per gli Stati membri. Peraltro nella sentenza della Cassazione 16 giugno 2006, n.14049 (in *Mass. Giur. It.*, 2006), fu statuito che il Reg. CEE n.1697 del 1979 aveva una portata generale comprensiva, oltre che dei prelievi agricoli, anche dei dazi doganali e di ogni altra imposizione ad effetto equivalente, come inequivocabilmente emerge dall'ultimo considerando sull'oggetto del recupero a posteriori del citato regolamento e dall'art.2 lett. a) e b) che affianca le diverse tipologie nell'indicare cosa si debba intendere per dazi all'importazione e dazi all'esportazione.

Il termine di prescrizione del diritto alla riscossione degli interessi moratori è stato individuato dalla citata pronuncia di legittimità 16 giugno 2006, n.14049 in quello quinquennale previsto in via generale dall'art.2948 del codice civile in base al rilievo dell'autonoma obbligazione degli interessi moratori che esclude l'applicabilità del termine triennale dettato dall'art.84 del d.P.R. n.43 del 1973 per il recupero soltanto del dazio doganale. Nella parimenti citata sentenza della Corte di Cassazione 16 dicembre 2009, n.26311, furono esclusi sospetti di illegittimità costituzionale per irragionevolezza riguardo alla diversità del tasso di interesse stabilito per l'IVA all'importazione, assoggettata allo stesso tasso dei dazi, rispetto a quello fissato per l'IVA sulle cessioni interne, nonostante l'equiparazione tra le rispettive operazioni imponibili contenuta nella direttiva n.77/388/CEE (c.d. sesta direttiva IVA) in quanto la prima imposta rientra tra i diritti di confine e viene riscossa in occasione del loro recupero, soggiacendo, anche per le conseguenze del ritardo, alle medesime disposizioni della disciplina doganale, espressamente richiamata dall'art.70 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633. Infatti, affermano i giudici di legittimità che, benché non vi sia differenza "qualitativa" tra i due versamenti IVA, restano comunque distinti i regimi applicativi caratterizzati – per l'un tributo – da procedure singolari che seguono i diritti di confine e – per l'altro – da autoliquidazioni periodiche connesse a particolari adempimenti formali, derivando-

ne così differenze significative anche sui meccanismi di condono, la cui normativa ha sempre distinto nettamente la definizione agevolata IVA da quella riguardante i diritti di confine.

In punto di debenza degli interessi compensativi per ritardato pagamento del tributo doganale, l'art.214, par.3, del codice doganale comunitario del 1992 ne subordina l'applicazione ai "*casi e alle condizioni definiti dalle disposizioni stabilite secondo la procedura del comitato, per evitare che si ottenga un vantaggio finanziario a motivo del rinvio della data in cui l'obbligazione doganale sorge o viene contabilizzata*". Nella citata sentenza 31 marzo 2011, n.C-546/09, *Aurubis Bulgaria AD* tale disposizione è stata interpretata nel senso che le autorità nazionali non possono addebitare al debitore dell'obbligazione doganale interessi compensativi in relazione al periodo intercorso tra il momento dell'originaria dichiarazione in dogana e il momento della contabilizzazione a posteriori di tale obbligazione. Tale conclusione viene motivata dalla Corte UE in forza dell'art.519, n.1, del Reg. CEE n.2454 del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del citato codice doganale comunitario, con l'effetto che l'applicazione degli interessi compensativi è espressamente prevista solo quando sorge un'obbligazione doganale relativa a prodotti compensatori o merci d'importazione nell'ambito del perfezionamento attivo o dell'ammissione temporanea.

In ordine all'irrogazione delle pene amministrative la giurisprudenza comunitaria è consolidata con le sentenze della Corte di Giustizia 7 dicembre 2000, n.C-213/99 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2000, I, 11083) e il 16 ottobre 2003, n.C-91/02 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2003, I, 12077) nel senso che, in assenza di armonizzazione della normativa comunitaria della materia, è stata riconosciuta la competenza degli Stati membri per la scelta delle sanzioni che sembrano loro appropriate, pur nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali. Nella soprarichiamata sentenza comunitaria *Aurubis Bulgaria AD*, la Corte europea richiama espressamente il principio di legalità dei reati e delle pene – in base al quale la legge deve definire chiaramente gli illeciti e le sanzioni – affermando il divieto per le autorità nazionali di applicare ad un'infrazione doganale una sanzione non espressamente prevista dalla normativa nazionale. In tale quadro giurisprudenziale si colloca la sentenza comunitaria 3 maggio 2007, nella causa n.C-303/05 (in *Racc. giur. Corte CEE*, 2007, I, 3633), per la quale il principio di legalità può ritenersi rispettato quando l'operatore economico può conoscere, in base al testo della disposizione rilevante – e, se del caso, con l'aiuto dell'interpretazione che ne sia stata fatta dai giudici – gli atti e le omissioni che chiamano in causa la sua responsabilità penale.

Il principio di proporzionalità tra l'infrazione commessa dal trasgressore e la pena prevista dall'ordinamento nazionale, in assenza di armonizzazione della normativa comunitaria nel settore delle sanzioni ammini-

strative, è espresso, come noto, dalla giurisprudenza della Corte europea nelle sentenze 16 dicembre 1992, n.C-210/91, *Commissione/Grecia*, punto 19, (in *Racc. cit.*, 1992, I, 6753 e la giurisprudenza ivi citata), 26 ottobre 1995, causa n.C-36/94, *Siesse*, punto 21, (ibidem, 1995, I, 3573) e 7 dicembre 2000, causa n.C-213/99, *De Andrade*, punto 20 (ibidem, 2000, I). Nell'ambito doganale, in tale ultima pronuncia, fu sancito che una normativa nazionale che preveda, in caso di infrazione al regime d'importazione temporanea stabilito dalla direttiva, un insieme di sanzioni che comprenda, in particolare, sia ammende indicate in maniera forfetaria in base al solo criterio della cilindrata del veicolo (ossia, senza prendere in considerazione la vetustà di questo) e un dazio maggiorato che possa arrivare fino al decuplo delle imposte, è compatibile con il principio di proporzionalità solo nei limiti in cui si sia resa necessaria per imperativi di repressione e di prevenzione e tenuto conto della gravità dell'infrazione. Negli stessi termini si veda anche la decisione della Corte CEE 12 luglio 2001, n.C-262/99, *Louloudakis* (in *questa rivista*, 2001, fasc. n.5, con nota di Nicola Pennella) ove si riafferma, infatti, che *“le misure amministrative o repressive non devono esulare dai limiti di quanto è strettamente necessario agli obiettivi perseguiti e una sanzione non deve essere così sproporzionata rispetto alla gravità dell'infrazione da risolversi in un ostacolo alle libertà sancite dal Trattato”*.

In ordine all'irrogabilità della sanzione amministrativa, nella citata pronuncia *Louloudakis* si è affermato pure che nei procedimenti per infrazione in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto, la direttiva e le altre norme di diritto comunitario non ostano a che sia escluso che l'ignoranza delle norme applicabili comporti una esenzione del dazio di qualsiasi sanzione. Tuttavia nel caso in cui la determinazione del regime applicabile abbia comportato difficoltà interpretative, la citata sentenza *Louloudakis* avverte che si deve tener conto non soltanto della buona fede del contravventore nello stabilire la sanzione effettivamente irrogata a quest'ultimo, ma anche della gravità dell'infrazione, come già rilevato nella sentenza comunitaria 16 dicembre 1992, causa n.C-210/91, *Commissione/Grecia*, par. 19 e 20 (in *Racc. cit.*, 1992, I, 6735). In tale ultima pronuncia la Corte CEE precisa che le sanzioni supplementari non sembrano giustificate se occorre tenere conto dell'estrema difficoltà che si incontra nel determinare la residenza, con l'effetto che spetterà al giudice *a quo* verificare la conformità al diritto comunitario di una sanzione irrogata nell'ambito del regime d'importazione temporanea, come – peraltro – poi ribadito dalla sentenza 23 ottobre 1997, n.C-375/95, *Commissione/Grecia* (ibidem, 1997, I, 5981) relativa proprio ad un'imposta speciale di consumo. A sua volta il giudice nazionale con una serie di sentenze (3 agosto 2012, n.14042 in *questa rivista*, 2011, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso, e indicazione delle coeve sentenze nn.14029, 14030, 14031,

14033, 14034, 14035, 14040, 14041, 14043, 14044, 14045, 14046, 14047, 14048, 14049, 14050, 14051, 14052; 27 luglio 2012, nn.13489, 13490, 13491, 13492, 13493, 13494, 13495 e successive 19 settembre 2012, nn.15770, 15775, 15776, 15777, 15778, 15779, 15782, 15783, 15784; 28 settembre 2012, n.16577) ha ritenuto che il dispositivo sanzionatorio previsto dall'art.303 del T.U.L.D. per i casi di inesattezze dichiarative attinenti alla qualità, alla quantità ed al valore, trova applicazione anche nei casi di violazioni relative all'indicazione dell'origine delle merci, in considerazione del rilievo imprescindibile e prioritario del concetto di "origine" nelle fonti nazionali e comunitarie, nonché della sua inerenza logica e giuridica alla nozione di qualità, come tradizionalmente affermatasi nell'esperienza civilistica di diritto interno.

Sulla questione dell'entità della sanzione i giudici comunitari con la decisione 7 ottobre 2010, n.C-382/09, *Stils Met* (in *questa rivista*, 2010, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso) affermano che l'art.14, n.1, del Reg. CEE 22 dicembre 1995, n.384/96, relativo alla difesa contro le importazioni oggetto di *dumping* da parte di paesi non membri della Comunità europea, deve essere interpretato nel senso che esso non osta alla normativa di uno Stato membro che, in caso di errore nella classificazione doganale di merci importate nel territorio doganale dell'Unione, preveda l'imposizione di un'ammenda di importo equivalente all'insieme dei dazi *antidumping* applicabili. La condizione individuata dalla citata pronuncia è che l'importo di quest'ultima sia fissato in termini analoghi a quelli previsti per le violazioni del diritto interno simili per natura e importanza e che conferiscano alla sanzione un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva, ove la relativa valutazione spetta al giudice del rinvio. Peraltro anche la giurisprudenza nazionale di legittimità si riporta al principio di ragionevolezza nella sentenza 26 maggio 2006 n.12598 (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.3), desunto dall'art.232 del reg. CEE n.2913 del 1992 e dall'art.20, co.2, della legge n.449 del 1997 e ritenuto non contrastante con l'affermazione che i limiti all'ammontare degli interessi non risultano applicabili agli interessi calcolati su somme dovute a titolo di sanzione, in quanto l'ammontare degli interessi costituisce componente della sanzione stessa.

La questione del termine per l'applicazione delle sanzioni ha interessato la Corte di Cassazione che con la sentenza 18 ottobre 2006, n.22333 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso), in tema di pene amministrative finalizzate al recupero delle cosiddette "restituzioni all'esportazione" per aiuti finanziari indebitamente percepiti secondo la disciplina, all'epoca vigente, del Reg. CEE 27 novembre 1987, n.3665, ha ritenuto di escludere l'applicabilità del termine decadenziale di tre anni di cui all'art.11, co.1, del d. Lgs. 8 novembre 1990, n.374. Infatti viene statuito che, stante il rinvio alle disposizioni interne di ciascuno Stato for-

mulato dall'art.10, co.3, del suddetto regolamento CEE, le disposizioni cui deve farsi riferimento sono quelle contenute nel d.lgs. 8 novembre 1990, n.374 (esportazioni di merci comunitarie e revisione degli accertamenti con riguardo ai diritti doganali), limitate a quelle che attengono all'iter cui l'Amministrazione finanziaria deve attenersi nel procedere agli accertamenti del caso (corrispondenti alla "revisione dell'accertamento doganale"), non essendovi ragioni che impongano l'applicabilità anche delle norme concernenti il termine di decadenza per l'accertamento, in quanto sussiste una differenza tra il procedimento tributario e quello finalizzato al controllo di legittimità dell'erogazione comunitaria per l'esportazione in Paesi terzi. Infatti, soltanto in quest'ultimo caso si deve non già stabilire se sia corretta o meno la pretesa tributaria dello Stato, ma verificare se l'esportatore abbia legittimamente percepito le somme erogate dalla Comunità, con l'effetto che, trattandosi di procedimento sanzionatorio amministrativo, regolato dalla legge 24 novembre 1981, n.689, deve valere – in difetto di diversa specifica previsione – il termine generale (quinquennale) entro il quale la pretesa sanzionatoria dello Stato viene a estinguersi, non risultando inseriti nel procedimento, da norme specifiche, termini decadenziali intermedi.

La speciale causa di esenzione dall'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione doganale è prevista dall'art.303, co.2, del d.P.R. n.43 del 1973, allorché, pur essendo errata la denominazione della tariffa, fosse stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti ovvero quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo, ovvero, ancora, quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate. La giurisprudenza italiana di legittimità si è espressa con la sentenza 1° ottobre 1999, n.10898 (in *Mass. Giur. It.*, 1999), ritenendo che tale esclusione ricorre(va) quando, pur essendo stata indicata un'inesatta tariffa doganale, la merce sia stata comunque esattamente descritta, ma soltanto quando l'esatta descrizione della merce importata sia contenuta nella dichiarazione doganale e non pure quando sia contenuta nella documentazione presentata dall'importatore. Infatti è stato ben rilevato dalla citata pronuncia della Suprema Corte italiana che tale speciale causa di esenzione ha natura generale, e quindi trova applicazione sia nelle ipotesi previste dal primo comma del citato art.303 (assenza di evasione od evasione inferiore al 5% dell'importo totale del tributo dovuto), sia nelle più gravi ipotesi previste dal comma 3 dell'art.303 (evasione superiore al 5% dell'importo totale del tributo dovuto); disciplina, peraltro, modificata

dall'art.11, commi da 4 a 6, del D.L. 2 maggio 2012, n.16 (in circolare Assonime, n.11 del 2012, par.3.3.).

Il ricorso all'autorità giudiziaria ha interessato la giurisprudenza comunitaria nella sentenza 15 settembre 2011, n.C-138/10, *DP grup*, (in *questa rivista*, 2011, fasc. n.5, con nota di Filippo Mancuso) ove è stato rimarcato che le disposizioni del diritto dell'Unione in materia doganale devono essere interpretate nel senso che un dichiarante non può chiedere ad un organo giurisdizionale l'annullamento della dichiarazione in dogana da lui predisposta, qualora quest'ultima sia stata accettata dall'autorità doganale. Per contro, in presenza dei presupposti stabiliti dall'art.66 del C.D.C., il dichiarante può chiedere all'autorità doganale di invalidare tale dichiarazione, e ciò anche dopo che la competente autorità doganale abbia concesso lo svincolo della merce. Infatti i giudici comunitari hanno desunto che al termine della sua valutazione, e fatta salva la possibilità di un ricorso giurisdizionale, l'autorità doganale deve respingere la domanda del dichiarante con decisione motivata, oppure procedere all'invalidazione richiesta. La giurisprudenza nazionale, a sua volta, nelle sentenze della Cassazione 13 ottobre 2006, n.22015, (in *questa rivista*, 2007, fasc. n.1, con nota di Filippo Mancuso, ove indicazione di successiva pronuncia conforme 30 maggio 2008, n.14522) e 15 febbraio 2008, n.3918 (in *questa rivista*, 2008, fasc. n.2, con nota di Filippo Mancuso) ha ritenuto che nell'ipotesi di recupero a posteriori di dazi all'importazione relativi alle merci scortate da falsi certificati di origine preferenziale, l'interesse ad agire ex art.100 c.p.c. per l'accertamento negativo del debito d'imposta a seguito dell'emissione dell'invito al pagamento di cui all'art.93 del Regio decreto n.65 del 1865 sussiste in capo al destinatario dell'invito medesimo, con l'effetto che l'inapplicabilità del procedimento di revisione dell'accertamento ex art.11 del d.lgs. n.374 del 1990 non preclude all'operatore la possibilità di adire direttamente l'autorità giudiziaria per tutelare i propri diritti soggettivi.

L'inedoneità dell'ingiunzione doganale a costituire titolo per la diretta riscossione del tributo (sempreché emessa in epoca successiva all'entrata in vigore del citato d.P.R. n. 43 del 1988), in quanto assume pur sempre funzione e veste sostanziale di atto di accertamento della pretesa erariale idoneo a dar vita a un giudizio sulla legittimità della pretesa stessa, comporta che l'operatore è legittimato ad esperire sia il ricorso amministrativo, sia l'azione giurisdizionale nei termini e con le modalità previste, rispettivamente, dall'art.11, co.7 e dall'art.22 del d.lgs. 8 novembre 1990, n.374, nell'ambito del procedimento di rettifica dell'accertamento. In questi termini si esprime la Corte di Cassazione nelle sentenze 7 novembre 2005, n.21561, (in *questa rivista*, 2006, fasc. n.4, con nota di

Filippo Mancuso, ove l'indicazione delle successive, conformi pronunce di legittimità, 26 maggio 2006, n.12598, 1° giugno 2006, n.12597, 6 settembre 2006, n.19214, 20 settembre 2006, n.20360 e n.20361, 10 novembre 2006, n.24079, 11 ottobre 2006, n.21723 e 12 gennaio 2007, nn.548, 549, 550 e 551, 6 febbraio 2009, n.2927, 16 dicembre 2011, n.27154). Peraltro è stato in passato affermato dai giudici nazionali di legittimità nella sentenza 22 febbraio 2002, n.2573 (in *Mass. Giur. It.*, 2002) che l'opposizione al decreto ingiuntivo non è un'impugnazione del decreto volta a farne valere vizi ovvero originarie ragioni di invalidità, ma dà luogo ad un ordinario giudizio di cognizione di merito, destinato all'accertamento dell'esistenza del diritto di credito fatto valere dal creditore con il ricorso ex artt.633 e 638 c.p.c., attraverso cui il giudice dell'opposizione accerta la sussistenza o meno della pretesa portata dal decreto.

Bibliografia

Agostinelli, *Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi*, in Riv. Dir. Trib., I, 2000, 923;

Albenzio, *Parere del 7 febbraio 2011 prot. 42832 (In tema di estinzione dell'obbligazione doganale)*, in Rass. Avv. St., 2011, 2, 170;

- *Prescrizione dell'obbligazione doganale sorta in presenza di reato ai sensi dell'art. 84 del T.U.L.D. e dell'articolo 221 del Reg. CEE n. 2913/1992 (Parere del 19 maggio 2011 prot. 168798, AL 42463/10)*, in Rass. Avv. St., 2011, 3, 173;

Alfano, *Il federalismo giuridico ed economico della Comunità Europea costituisce condicio sine qua non per l'accettazione politica della "impresa globale" operante nel Mercato unico interno di cui all'art.8/A dell'Atto unico europeo*, parte I, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1990, 1;

- *Il federalismo giuridico ed economico della Comunità Europea costituisce condicio sine qua non per l'accettazione politica della "impresa globale" operante nel Mercato unico interno di cui all'art.8/A dell'atto unico europeo*, parte II, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1990, 103;

- *Soppressione delle barriere fiscali e suoi effetti sui fabbisogni di cassa dal 1993 al 1996*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1992, 271;

- *Incompiutezza della Libera Circolazione di alcune merci italiane nell'ambito del mercato unico*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1993, 423;

- *I controlli nel Codice doganale comunitario e nell'ordinamento doganale italiano*, in Ras. Dir. Tecn. Dog., 1994, 181;

- *Riscossione coattiva dei diritti doganali*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1996, 421;

- *Progressiva eliminazione delle formalità doganali negli scambi comunitari dal 1969 al 1993. Semplificazione delle formalità negli scambi CEE-EF-*

TA, *Ingresso nella UER dell'Austria e prospettive per l'entrata in Slovenia*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1997, 565;

- *Il nuovo testo dell'art.43, T.U.L.D. dopo l'adeguamento della normativa nazionale a quella comunitaria, in materia di rappresentanza in dogana*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1998, 577;

- *Certificati preferenziali irregolari e termini di prescrizione per l'azione di recupero dei dazi legalmente dovuti*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1999, 47;

Antonacchio, *Ammissione temporanea in Italia di mezzi di trasporto immatricolati in Paesi extra UE*, *Corr. Trib.*, 2007, 2590;

Aprile, *IVA comunitaria: adempimenti doganali dal 1° gennaio 1993*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1993, 165;

Ardito-Bixio, *Illecita importazione di droga e contrabbando doganale*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1449;

Armella, *Presupposti e limiti della responsabilità dell'importatore in caso di certificati di origine preferenziale inesatti*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2007, 1079;

Armella, *Nel settore doganale una sentenza restrittiva della Corte di Cassazione*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, 696;

Armella-Orsi, *Prescrizione dell'obbligazione doganale e necessario coordinamento della norma comunitaria con la disciplina nazionale*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, 813;

Asaro, *PECO, primi passi verso l'Unione Europea. Evoluzione delle regole di origine in Europa*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1996, 659;

Attardi, *Inversione dell'onere della prova nelle azioni di rimborso e principio costituzionale di ragionevolezza*, in *Giur. It.*, 2003, 1277;

Autiero, Carpinelli, Carollo, *Le azioni di recupero dei diritti doganali*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2000, 161.

Barducci, Barone, *Gli scambi internazionali delle merci. L'importanza ai fini fiscali ed extratributari dell'esatta classificazione tariffaria, dell'accertamento, dell'origine e della determinazione del valore*, in *Il fisco*, n.6, 1995, 1364;

Baroni, *Unione doganale (Inadempimento)*, *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2012, 682;

Basilavecchia, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, 877;

Brancaccio, *Perfezionamento attivo – Perfezionamento passivo – Ammissione temporanea*, in *Rass. Dir. Tec. Dog.*, 2002, 587.

Calderone, *Sulla vexata quaestio: ingiunzione sì o no*, in *Rass. Dir. Tec. Dog.*, 1996, 655;

Califano, *Conoscenza effettiva e conoscenza potenziale dell'atto richiamato nella motivazione per relationem*, in *Giust. Trib.*, 2007, 8;

Capello, *Sottrazione di merci al regime di transito comunitario esterno e buona fede dell'importatore*, *Dir. prat. trib.*, 2007, 2, 1218;

- *Il rappresentante fiscale nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa*, *Dir. prat. trib.*, 2009, 1, 1259;

Carbone, *Dogane: strategia internazionale*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2003, 335;

Cascione, *Le bollette doganali: problemi di qualificazione*, in *Giur. It.*, 2005, 1161;

Cattelan, *Procedure doganali e lavorazioni di beni all'estero*, in *l'IVA*, 2001, 65;

Centore, *La territorialità delle operazioni intracomunitarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, 452;

- *Gli sgravi su dazi doganali*, in *Corr. Trib.*, 2004, 76;

- *La responsabilità del giratario di bollette doganali*, in *Corr. Trib.*, 2004, 845;

- *Evasione IVA all'importazione: reato o illecito amministrativo?*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2001;

Cerbella, *Il traguardo CEE del 1992. Prospettive e considerazioni*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1989, 475;

Cerioni, *Come si applica la normativa doganale nel diritto comunitario nazionale*, in *Comm. Int.*, 2003, 24, 5;

Cerioni, *La dichiarazione e l'accertamento dei diritti doganali*, in *Comm. Int.*, 2004, 12, 5;

- *La contestabilità dei campioni delle merci importate prelevati dalla dogana*, *Rass. Trib.*, 2005, 989;

- *Il regime doganale di perfezionamento attivo e la regola del "no draw-*

back”, in GT-Riv. Giur. Trib., 2006, 904;

- *Appunti sul concetto di buona fede nel codice doganale comunitario*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2006, 522;

- *Spedizionieri doganali, obbligazione tributaria e responsabilità per il pagamento dell'IVA in caso di falsità della dichiarazione d'intento presentata in Dogana*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2006, 342;

- *Importazione di prodotti non originari dai Paesi e Territori d'Oltremare*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2007, 716;

- *La Suprema Corte riconosce la natura impositiva dell'invito al pagamento della Dogana*, in Corr. Trib., 2008, 1702;

- *L'adesione ai processi verbali emessi dagli Uffici doganali*, in Corr. Trib., 2008, 3639;

- *La revisione dell'accertamento doganale*, in Corr. Trib., 2010, 1384;

- *Il rappresentante fiscale IVA può assumere la qualità di responsabile d'imposta nell'immissione in libera pratica*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2010, 440;

- *Inderogabilità della competenza della dogana di importazione per la revisione dell'accertamento*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2012, 83;

- *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*, in Dir. prat. trib., 2012, 2, 275;

- *L'accertamento doganale tra garanzie del contribuente e atti di accertamento esecutivi*, in Corr. Trib., 2012, 1689;

- *Applicabilità delle sanzioni all'errata indicazione dell'origine nella dichiarazione doganale*, in Corr. Trib., 2012, 3193;

Ciarcia, *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea – II Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 21;

- *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea – III Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 89;

- *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea – IV Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 187;

Ciarcia, *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea – V Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 257;

Ciarcia, *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea - VI Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 321;

- *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea - VII Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 463;

- *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea - VIII Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 593;

- *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea - IX Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 671;

- *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea - X Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 739;

- *La tariffa doganale e le attività dell'Unione Europea - XI Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1999, 3;

- *Note relative alle formalità doganali in arrivo e in partenza delle navi*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1999, 391;

Ciullo, *C'era una volta ... la Dogana*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1989, 377.

Dall'Anna, *Il recupero dei diritti a fronte di documenti giustificativi dell'origine preferenziale irregolarmente rilasciati*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 653;

- *Come orientarsi tra codice doganale comunitario e T.U.L.D., Parte I*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2000, 3;

- *Come orientarsi tra codice doganale comunitario e T.U.L.D., II Parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2000, 97;

- *Gli autotrasportatori internazionali abusivi (art.46 legge 298/74) con particolare riguardo ai limiti dell'intervento della dogana, specie dopo l'intervento depenalizzazione*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2001, 233;

De Antoni, *Importazioni senza dazio per caso*, in Comm. Int., n.,6, 2000, 5;

De Felice, *La responsabilità sussidiaria correlata al reato e le ipotesi di responsabilità solidale connesse all'illecito amministrativo tributario*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2001, 597;

- *Riflessioni critiche sull'interscambio internazionale di prodotti determinati*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2003, 7;

De Martin, *La nuova dichiarazione doganale e la sua natura giuridica*, in Riv. Dir. Trib., 1993, I, 459;

De Meo, *Regime del deposito doganale*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 202, 817;

De Simone, *La riforma del transito comunitario/comune, tra vecchia e nuova disciplina, anche alla luce della giurisprudenza interpretativa comunitaria*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2002, 77 e 155;

Del Giudice, *Le dogane europee secondo l'Amministrazione italiana: cosa si sta facendo e cosa si farà*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1992, 367;

Del Nevo, *Origine preferenziale più semplice con la dichiarazione in fattura*, in *Comm. Int.*, 2001, 5;

Del Torchio, *Estensione dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nell'accertamento doganale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 2, 447;

Di Monaco, *L'Export dei beni sensibili*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2003, 591;

Di Nicuolo, *Abolizione delle barriere non tariffarie e riconversione delle Dogane*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1993, 719.

Elia, *L'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale comunitario: conseguenze in materia di dazi doganali, accise ed IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 2, 1049;

Ercolino, *Frode: regime di transito comunitario e regime TIR*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2001, 589;

- *Prodotti tessili - Frodi all'importazione*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2002, 113;

- *Cooperazione amministrativa*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2002, 383;

- *Compendio delle discipline doganali e principali attività delle dogane per le quali in pratica si rende operante la tariffa doganale Taric e le sue eccezioni*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2003, 835 e 2004, 13 e 83.

Fasolino, *Il rimborso dei tributi doganali riscossi in violazione del diritto nazionale e comunitario*, in *Comm. Int.*, 2004, 23, 5;

Forte, *La revisione dell'accertamento nel caso di certificati d'origine Form A irregolari*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1998, 309;

Frixione, *Problemi doganali (2002-2006) parte terza*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 2, 421;

Fruscione-Sbandi, *Inasprimento delle sanzioni e ampliamento dei poteri di indagine negli accertamenti doganali*, in *Corr. Trib.*, 2012, 987;

Fusco, *Competenza e modalità per il recupero dei diritti doganali relativi a merci in transito comunitario*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2000, 213;

- *Esigenze di indagine delle autorità doganali e tutela dell'obbligo principale in buona fede*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2000, 213.

Gambardella-Rovetta, *Principi generali del diritto comunitario, diritto di difesa e obbligazione doganale: cosa cambia nell'ordinamento nazionale in seguito alla sentenza della Corte di giustizia nel caso C-349/07*, in Dir. prat. trib., 2009, 2, 794;

- *Il termine triennale di prescrizione in materia doganale e la nozione di "atto penalmente perseguibile"*, in Dir. prat. trib., 2010, 1, 635;

Giorgi, *Le obiettive condizioni di incertezza in materia doganale*, in Giust. Trib., 2009, 5;

Gattone-Triangolo, *L'importazione di merci contraffatte*, in Il Fisco, 2004, 12735;

Giannone, *L'istituto del ravvedimento nell'accertamento doganale*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2003, 17.

Iorio, *Configurabile il reato di contrabbando per i beni irregolarmente introdotti da San Marino?*, in Corr. Trib., 2012, 283;

Iorio-Mecca, *Escluso il reato di contrabbando doganale negli scambi tra Italia e San Marino*, in Corr. Trib., 2012, 3183.

La Scala, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in Rass. Trib., 2007, 1317;

Laudati, *Contrabbando e contraffazioni: gli strumenti comuni di contrasto*, in Dir. e Giust., 2004, 13, 96;

Laurenza-Vergano, *Repertorio dell'attività giurisdizionale dell'Organizzazione Mondiale del Commercio*, in Contr. e impr. Europa, 2007, 1121;

Loconte, *Diritto al rimborso di tributi doganali ed onere della prova*, in GT-Riv. Giur. Trib., 2002, 869;

Lomaglio, *Le Franchigie doganali*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 659;

- *Modifica e annullamento delle dichiarazioni doganali*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2000, 426;

- *Le destinazioni particolari*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2002, 733;

Lomaglio-Alleva, *In materia di immissione in libera pratica*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1994, 605;

Lupi, *L'interposizione come abuso del diritto per aggirare i contingentamenti doganali*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2375.

Magnone, Cavarota, *Modalità di comunicazione al garante della mancata produzione del modello T1*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2000, 1113;

Mainardi, *Responsabilità sussidiaria dello spedizioniere doganale e falsità della dichiarazione d'intento rilasciata dall'importatore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, 79;

Mandarino, *Note in tema di certificati di non manipolazione nel regime del trattamento tariffario preferenziale*, in *Dir. Comm. Int.*, 2005, 225;

Marcheselli, *L'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1776;

Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2812;

Massari, *Accertamento doganale e procedura del daziato sospeso*, in *Il Fisco*, 2003, 17377;

- *Restituzioni "prefinanziate" tra cessione di credito e titoli di credito*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2004, 968;

- *Aspetti operativi dell'allargamento UE*, in *Corr. Trib.*, 2004, 1677;

- *L'applicazione delle franchigie ai beni importati*, in *Corr. Trib.*, 2004, 2087;

- *La lotta alla contraffazione obiettivo primario della "nuova" dogana*, in *Corr. Trib.*, 2004, 2560;

- *L'utilizzo di internet semplifica l'adesione al sistema telematico doganale*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3745;

- *Sulla debenza dei dazi doganali per le provviste di bordo imbarcate su navi estere che non partono perché sequestrate*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2006, 875;

- *Gli oneri di prova del contribuente che si avvale della non imponibilità IVA delle operazioni di cessione all'esportazione o intracomunitaria*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2012, 2, 137;

- *Nell'incertezza del luogo di prima introduzione i diritti doganali si corri-*

- spondono alla reintroduzione, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2012, 588;
- *La sospensione del pagamento dell'IVA per le immissioni in libera pratica*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1503;
- Melloni, *La sentenza "Ikea": la Corte di Giustizia condanna il metodo comunitario dell'azzeramento nella determinazione del margine di dumping*, in *Dir. Comm. Int.*, 2008, 246;
- Mercurio, *L'obbligazione doganale nell'ipotesi di irregolare introduzione di merci nel territorio comunitario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 3, 125;
- *Considerazioni sui termini per il recupero a posteriori dei tributi doganali in presenza di un fatto penalmente rilevante*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 4, 74.
- Neri, *Gli atti dell'Agenzia delle Dogane impugnabili davanti alle Commissioni tributarie*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2006, 134;
- Nicali, *Le convenzioni sul commercio internazionale*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1995, 789;
- *Le procedure semplificate di accertamento in materia doganale*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1996, 113;
- *Lineamenti di storia doganale dello stato italiano – I Parte*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1996, 425;
- *Lineamenti di storia doganale dello stato italiano – II Parte*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1996, 553.
- Peirola, *La natura dell'iva all'importazione*, in *Corr. Trib.*, 2002, 1606;
- *La dichiarazione doganale nella rappresentanza indiretta*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2788;
- *Esonero dall'obbligo delle garanzie doganali*, in *Corr. Trib.*, 2005, 658;
- *Valore doganale dei computer con "software" di sistema*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2007, 102;
- *L'esportazione triangolare può essere provata solo con documento doganale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3882;
- *Il gestore del deposito IVA è responsabile in via solidale solo se non è in buona fede*, in *Corr. Trib.*, 2012, 645;
- Pugliese, *Ruolo e funzioni della dogana nella lotta alle frodi ed al terrorismo internazionale*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2002, 809;

Pezzinga, *Le nuove modifiche al Regolamento di applicazione del codice doganale comunitario*, in *Il Fisco*, 1998, 3116;

- *Rilevanza dell'origine delle merci per l'applicazione dell'imposta doganale e della politica commerciale comunitaria*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2000, 307;

- *Adeguati alle norme comunitarie i compiti e l'attività degli spedizionieri doganali nell'interscambio internazionale delle merci*, in *Il Fisco*, 2001, 343;

- *In armonia con le norme comunitarie le nuove competenze attribuite agli spedizionieri doganali dalla legge 2000/213*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2002, 11;

- *In armonia con le norme comunitarie le nuove competenze attribuite agli spedizionieri doganali dalla legge 2000/2013*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2002, 102;

- *Considerazioni sul reato di contrabbando di tabacchi lavorati esteri previsto dalla L. 2001/92*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2002, 391;

Pizzoli, Morana, *La riscossione coattiva dei tributi doganali ed i rimedi amministrativi e giurisdizionali avverso gli atti di accertamento e di riscossione dei tributi doganali*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2001, 165;

Pugliese, *Compiti e funzioni della Dogana e applicazione della normativa comunitaria*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2000, 83.

Ressa, Cesaretti, Caruo, *L'IVA negli scambi intracomunitari – Il plafond – III Parte*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2000, 111;

Ricca, *Le controversie doganali sono esperibili solo in prima istanza*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3015;

Rocco, *Origine delle merci: regole foralità e certificati*, in *Inserito di Comm. Int.*, n. 14, 1995.

Salvatores, *La responsabilità dello spedizioniere doganale nel caso di false dichiarazioni d'intento*, in *Boll. Trib.*, 1996, 85;

Santi, *Spetta all'esportatore dimostrare l'uscita delle merci nel territorio doganale*, in *Corr. Trib.*, 2002, 1710;

Santacroce, *Nuove procedure di sgravio e rimborso dazi e tutela procedimentale negli accertamenti doganali*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1289;

Santacroce-Sbandi, *Obbligazione doganale e commercio elettronico: maggiori oneri di diligenza per l'intermediario*, in *Corr. Trib.*, 2011, 3981;

- *Il regime di responsabilità nel sistema dell'origine doganale delle merci*, in *Corr. Trib.*, 2012, 3268;

Sasso, *Il nuovo "ufficio delle dogane" – Difficoltà attuative e prospettive per il futuro*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 2004, 233;

Scippacercola, *La nuova rappresentanza in dogana alla luce della sua evoluzione nazionale, del codice doganale comunitario e della circolare applicativa/disapplicativa del Ministero delle finanze n.194/D dell'8 luglio 1997, 11387*, in *Il Fisco*, 1997, 11387;

- *La Dogana italiana verso il 2000*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1999, 455;

Scuffi, *Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, *Dir. prat. trib.*, 2011 3, 2, 627;

- *Revisione dell'accertamento doganale e competenza territoriale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 2, 1064;

Silvestri, *La disciplina doganale dai primi anni del secolo XIX a quella vigente*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1993, 571;

Sirri-Zavatta, *Definizione dello status di esportatore autorizzato*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3344;

- *Infrazioni gravi e reiterate nelle operazioni doganali*, in *Corr. Trib.*, 2004, 3576;

- *Le modifiche agli adempimenti degli operatori doganali*, in *Corr. Trib.*, 2007, 456;

Sirugo, *Il completamento del mercato interno: nuovi orientamenti della Commissione delle C.E.*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1990, 487;

- *La rappresentanza in dogana, La rappresentanza presso l'autorità doganale per l'espletamento di atti formalità previsti dalla normativa doganale: evoluzione normativa dell'istituto dalla legge doganale del 1940 al decreto del 1992*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1996, 835.

Testa, *Le dogane nella prospettiva dell'integrazione economica europea, I parte*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1990, 563;

- *Le dogane nella prospettiva dell'integrazione economica europea, II parte*, in *Rass. Dir. Tecn. Dog.*, 1990, 687;

- *Le dogane nella prospettiva dell'integrazione economica europea, III parte*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1990, 793;

- *Profili operativi nell'applicazione del Codice Doganale Comunitario*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1993, 849;

- *Presupposti e principi del codice doganale comunitario*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 1998, 153;

- *L'integrazione del codice doganale comunitario con la legislazione nazionale. Un problema da risolvere*, in Il Fisco, 1998, 486;

Tiralongo, *Codice doganale comunitario: l'operatore economico autorizzato*, in Il Fisco, 2004, 15866;

Tiralongo-Potenza, *Zona di libero scambio, unione doganale, mercato comune, unione monetaria ed unione politica*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2002, 499;

Trivellin, Valcada, *Il recupero di importi percepiti dallo Stato in violazione del diritto comunitario*, in Dir. comm. Int., 2004, 305.

Uricchio, *L'attrazione nella giurisdizione tributaria delle liti in materia di tributi doganali*, in Boll. Trib. Inf., 2008, 275.

Villanova, *Le funzioni ispettive negli uffici doganali periferici*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2003, 583.

Zarmati, *Le ricorrenti interferenze nell'attività doganale richiedono un deciso intervento, anche in sede parlamentare, da parte dell'Amministrazione*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2000, 79;

- *L'attività doganale, che si è completamente omogeneizzata con la normativa comunitaria, risulta ulteriormente rafforzata nella sua autonoma attività investigativa, come da circolare n.14/D del 2002*, in Rass. Dir. Tecn. Dog., 2002, 579.

assonime

Piazza Venezia 11 00187 Roma
tel. +39 06695291
fax +39 066790487 / +39 066781254
e-mail: assonime@assonime.it

Via Santa Maria Segreta 6 20123 Milano
tel. +39 0286997450
fax +39 0286997009
e-mail: assonime.milano@assonime.it

Rue Belliard 4-6 1040 Bruxelles
tel. 0032 2 2341070
fax 0032 2 2305362
e-mail: assonime.bruxelles@assonime.it

E' vietata la riproduzione anche parziale, con qualsiasi mezzo effettuata,
compresa la fotocopia ed anche ad uso interno, non autorizzata.
Finito di stampare nel mese di dicembre 2012
Stampato in Italia