

primo piano 3/5

Deposito IVA sigillo definitivo

di Piero Bellante

attualità 6-7

Vincere non sospende l'azione esecutiva

di Alessandro Fruscione

fisco 8/11

Art. 303 Tuld origine delle merci

di Vincenzo Guastella
Francesco Pagnozzi
Studio Gaargano

osservatorio 12-13

Giurisprudenza comunitaria e nazionale

di Alessandro Fruscione

speciale europa 14/17

Eurozona e spazio Schengen

UE dogana elettronica

a cura di Mauro Giffoni

Errata coridge

Speciale europa - Doganalista n. 4/2014
A pag. 21 con riferimento alla Repubblica Corea del Sud è stato riportato "SI" sulla colonna NO DRAWBACK, invece che "NO".

giurisprudenza 18/31

Le risorse proprie dell'Unione europea

di Sara Armella
Lorenzo Ugolini

Rappresentanza in dogana

di Fabrizio Vismara

Agenzia delle Dogane sentenza *Equoland*

di Valentina Picco
Cristina Zunino

Legge 241/1990 evoluzione negli anni (2^a parte)

di Domenico Ventresca

dogane 32/38

Dogana: regole comuni e tendenze a livello globale

di Danilo Desiderio

filo diretto 40

Royalties: pericolo doganale?

di Enrico Calcagnile
Mattia Carbognani
Andrea Toscano

Il Doganalista diventa digitale

Abbiamo avuto un'idea fantastica!

Il tempo corre, fugge via con l'innovazione e le nuove tecnologie e i doganalisti sono veloci, aggiornati e all'avanguardia. E la testata che li rappresenta sarà, ancora una volta, al passo con i tempi.

Al formato cartaceo infatti verrà affiancato, dal prossimo numero, il formato digitale.

Il nuovo formato è studiato per fornire la migliore esperienza di lettura possibile, mantenendo inalterata nel lettore la percezione della tradizionale rivista che egli ha ricevuto, per anni in abbonamento postale. Il nuovo "Doganalista" sarà una trasposizione digitale del medium cartaceo: copertina patinata, pagine sfogliabili, indice navigabile, il tutto proprio come se fosse il vecchio, caro "Doganalista" di carta. La sua materia prima saranno invece flussi elettronici di bit, che lo renderanno raggiungibile ai lettori, ovunque, su qualsiasi tipo di device, che sia mobile, tablet o computer desktop, 24h. Con un problema in meno: il lettore non avrà necessità di uno scaffale che lo contenga, di uno spazio dedicato, sarà sempre vicino, a portata di mano, in qualsiasi momento raggiungibile dal sito del Consiglio Nazionale.



Il Doganalista

Rivista giuridico-economica di commercio internazionale

Autorizzazione Tribunale Roma n. 199 del 05/04/1985 - ANNO XXVII - n. 6 - Novembre-Dicembre 2014

Direttore Responsabile: Walter Orlando

Comitato di Redazione: Italo Antelli, Nevio Bole, Antonio D'Angelo, Giovanni De Mari, Luciano Gallo, Mauro Lopizzo, Marino Manlio, Franco Mestieri, Walter Orlando, Paolo Pasqui, Enrico Perticone, Eugenio Pizzichelli, Emanuele Tamà.

Coordinatore editoriale: Liana Zagarese

Editore: Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali


Redazione: Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali
00187 ROMA - Via XX Settembre, 3 - Tel. 06.42.01.37.20 - 06.42.01.37.52 - Fax 06.42.00.46.28

Sito Internet: www.cnsd.it - E-mail: info@cnsd.it

Pubblicità: Centro Studi e Servizi srl - Via XX Settembre, 3 - 00187 Roma - Tel. 06.42.00.46.21

Stampa: Stab. Tipolitografico Ugo Quintily spa - Viale Enrico Ortolani, 149/151 - 00125 Roma - Tel. 06/52.16.92.99

Poste Italiane spa - Sped. Abb. postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) - art. 1, comma 1 - DCB Roma

Associato all'Unione Stampa Periodica Italiana 



*Il Presidente del Consiglio Nazionale
degli spedizionieri doganali, i consiglieri, la segreteria,
il direttore, la redazione porgono a tutti
i migliori auguri di buon Natale e felice anno nuovo.*

Con la sentenza C-272/13 del 17 luglio 2014 la Corte di Giustizia della UE è intervenuta sulla tematica del c.d. deposito virtuale Iva ed ha apposto il sigillo definitivo su una questione che tutti i professionisti, i doganalisti in primis nonché tutti gli studiosi, che si occupano di diritto doganale e tributario hanno sempre saputo: l'imposta sul valore aggiunto è unica e non può essere pagata due volte, né sotto forma di tributo, né sotto forma di sanzione. La vicenda sottoposta alla Corte traeva origine dalla contestazione mossa ad un importatore dall'Ufficio delle Dogane di Livorno, sulla nota questione della mancata introduzione, o introduzione "cartolare", di merce in un deposito fiscale Iva (verosimilmente in un deposito doganale utilizzato ai fini Iva, ex art. 50-bis, D.L. 331/93), previa immissione in libera pratica. La vicenda risale al giugno 2006, quindi prima che intervenissero le novelle di interpretazione autentica sulla corretta applicazione della lettera h), del comma 4, dell'art. 50-bis, cit. Oggi, grazie alle norme interpretative che si sono susseguite dal 2008 (art. 16, comma 5-bis, D.L. 29.11.2008, n. 185; art. 8, comma 21-bis, D.L. 2.3.12, n. 16; art. 34, comma 44, D.L. 18.10.12, n. 179 e relative leggi di conversione), la prestazione dei servizi indicati nella lettera h) su beni consegnati al depositario, costituisce "ad ogni effetto introduzione nel deposito Iva senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico dal mezzo di trasporto. L'introduzione si intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito Iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce in deposito. Si devono ritenere assolte le funzioni

Deposito IVA sigillo definitivo

L'imposta sul valore aggiunto è unica e non può essere pagata due volte, né sotto forma di tributo, né sotto forma di sanzione

di stoccaggio e di custodia, e la condizione posta agli articoli 1766 e seguenti del codice civile che disciplinano il contratto di deposito". Quest'ultima saggia precisazione ha scongiurato definitivamente che gli uffici accertatori continuassero a ricorrere ad argomenti a dire il vero alquanto singolari, come quello della nullità del contratto di deposito per mancanza di accordo scritto; il contratto di deposito è un "contratto reale" e per la sua valida conclusione è necessaria e sufficiente la c.d. traditio, cioè la mera consegna della merce al gestore del deposito anche a prescindere da qualsiasi formalità, come ben sa un qualsiasi studente del primo anno di giurisprudenza.

Ma nel giugno 2006 tutte (o quasi) le interpretazioni erano lecite. La Commissione tributaria regionale di Firenze, cui il ricorso era pervenuto dopo essere stato rigettato in primo grado, ha chiesto una pronuncia pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 267 (ex 234) del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), per verificare in relazione all'art. 16, § 1, della VI direttiva Iva: a) se uno Stato membro possa imporre l'introduzione fisica della merce nel deposito Iva, al fine di riconoscere il diritto alla detrazione;

b) qualora questo requisito non risultasse avverato, se anche in costanza di autofattura sia possibile esigere il versamento dell'Iva che non è stato effettuato in dogana all'atto dell'immissione in libera pratica. La questione implicava anche l'aspetto della sanzionabilità o meno, ed eventualmente in quale misura, dell'irregolarità contestata.

La questione posta alla Corte di Giustizia è del massimo interesse anche dopo l'entrata in vigore delle novelle interpretative, per i riflessi di carattere generale che si pongono in relazione alla natura e all'esigibilità in dogana dell'imposta sul valore aggiunto. E' nota, infatti, la posizione assunta dalla Corte di Cassazione da alcuni anni, secondo cui "l'Iva all'importazione, a norma del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 34, comma 2 e del successivo art. 35 (oggi, del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 3, comma 2) è [...] un diritto di confine, che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, costituito dall'importazione" (v. da ultimo Cass. civ., sez. trib., n. 7720, 19.2.2013, dep. 27.3.2012, e numerosi altri precedenti analoghi). Questo orientamento è basato sull'interpretazione letterale dell'art. 34, TULD, ed è proprio solo della sezio-

ne tributaria della Suprema Corte. Non così, invece, per quanto riguarda le sezioni penali della stessa Suprema corte, che da alcuni anni ritengono correttamente non più punibile a titolo di contrabbando il mancato pagamento dell'IVA non versata all'importazione (ovviamente fuori dai casi di frode) poiché l'iva non è, palesemente, da considerare un diritto di confine secondo il costante insegnamento della Corte di Giustizia. L'argomento è complesso e potrà essere oggetto di un ulteriore approfondimento su questa rivista.

La pronuncia della Corte di Giustizia che commentiamo qui, così come molte altre che l'hanno preceduta, mina alla base l'orientamento rigoroso della sezione tributaria della Cassazione (impostazione che al momento è totalmente impermeabile alle indicazioni dei

giudici del Lussemburgo), almeno per quanto riguarda il mancato versamento in dogana dell'IVA connessa con l'introduzione della merce in un successivo deposito fiscale ai fini iva. Ma l'argomento va oltre la questione dei depositi ed ha una valenza di carattere generale. La Corte innanzitutto riconosce che "spetta agli Stati membri determinare le formalità che il soggetto passivo deve adempiere al fine di poter beneficiare dell'esenzione del pagamento dell'IVA in base alla suddetta disposizione [l'art. 16, § 1, VI Direttiva iva, n.d.r.]". Quindi, una normativa nazionale che subordinasse la concessione dell'esenzione IVA alla condizione "che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini dell'IVA siano fisicamente introdotte nel medesimo" sarebbe legittima. Come si è detto, ormai il quadro nor-

mativo nazionale consente senza ombra di dubbio di usufruire dell'esenzione in questione anche senza l'introduzione fisica della merce in deposito. Su questo pare che non si debba più discutere. La recente circolare 16/D del 20 ottobre 2014, dell'Agenzia delle dogane, sembra circoscrivere il recupero dell'IVA ai soli casi di frode conclamata, cioè quando palesemente non ricorrano le circostanze precisate nella normativa di interpretazione autentica di cui sopra. Negli altri casi, dove l'iva viene regolarmente assolta con autofattura, non si vede quali possano essere le ipotesi da sanzionare ventilate nella circolare, posto che non vi è un termine (né minimo, né massimo) per l'estrazione della merce dal deposito iva.

La Corte di Giustizia aggiunge anche che gli Stati membri non



samasped
INTERNATIONAL s.r.l.



CERTIFIED QUALITY SYSTEM
UNEN ISO 9002
SINCERT DNV

**SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE**

**STUDIO SPEDIZIONIERE DOGANALE
ALBO PROFESSIONALE SPED. DOG.LI
COMPARTIMENTO DI BOLOGNA N. 497**



**RISOLVERE I VOSTRI PROBLEMI QUOTIDIANI
E' IL NOSTRO LAVORO !!**

SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITA'

**LINEA DIRETTISSIMA PLURISETTIMANALE
ITALIA – BULGARIA – ITALIA**

CONSULENZA TRASPORTI, TARIFFE E COMMERCIO ESTERO
**MAGAZZINO DOGANALE DI TEMPORANEA CUSTODIA MERCI ESTERE
DEPOSITO DOGANALE PRIVATO MERCI ESTERE
DEPOSITO IVA**

41012 CARPI (Modena) Via dei Trasporti, 2° Tel. 059 657 001 più linee Fax 059 657 044 più linee
<http://www.samasped.com> Email info@samasped.com

possono imporre tout court l'introduzione della merce in deposito e devono sempre rispettare il diritto comunitario ed, in particolare, il principio di proporzionalità che impone di non adottare strumenti che eccedano quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi: nella specie, la riscossione dell'IVA ed il contrasto all'evasione (fuori dai casi di frode conclamata). È anche possibile, in linea teorica, imporre delle sanzioni per il mancato rispetto di questa condizione, ma anche le sanzioni devono conformarsi allo stesso principio di proporzionalità.

Il punto centrale della sentenza della Corte è però l'affermazione che non è legittima una normativa nazionale in forza della quale "uno Stato membro richiede il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo". In questo modo, infatti, si verrebbe ad assoggettare un'operazione unitaria (nella specie l'immissione in libera pratica con successivo completamento dell'importazione mediante autofattura) a una doppia imposizione IVA. Il versamento tardivo dell'imposta in dogana, prosegue la Corte, non può essere equiparato, di per sé, ad una frode, tale da mettere in discussione il diritto alla detrazione dell'Iva da parte del soggetto passivo; quindi la fattispecie come sopra descritta non può essere ricondotta automaticamente alla fattispecie dell'abuso del diritto, poiché in questo caso il vantaggio fiscale che consiste nella detrazione su deposito Iva non è certo un vantaggio vietato. I van-

taggi vietati sono quelli "la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni". Nel nostro caso non ci sono vantaggi vietati, perché l'obiettivo dell'operatore, di per sé lecito, è sempre quello di ottenere la detrazione dell'Iva comunque versata. Se anche si volesse far assumere una valenza sanzionatoria alla pretesa dell'Iva non versata in dogana, ciò non sarebbe possibile - dice la Corte - perché una tale sanzione sarebbe del tutto sproporzionata e, in fin dei conti, contraria anche al principio della neutralità dell'Iva "nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato"; in effetti, nella specie l'Iva era stata assolta mediante autofattura quindi non si vede dove potesse annidarsi il danno per l'erario. Men che meno, prosegue la Corte, si possono richiedere interessi esorbitanti per il tardivo pagamento; interessi moratori che, pur essendo legittimi ed avendo anche una valenza sanzionatoria, non potrebbero comunque mai corrispondere all'intero importo dell'imposta detraibile, perché così di fatto si realizzerebbe una doppia imposizione. Infine, la Corte dice la sua anche a proposito della sanzione indicata nella misura fissa del 30% per il ritardo nel versamento, di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/97: l'impossibilità di adeguare questa sanzione alle circostanze specifiche, diverse da caso a caso, potrebbe rendere questa sanzione sproporzionata nel caso concreto e quindi inapplicabile perché contraria al principio di proporzionalità.

Il giudizio finale sull'applicabilità della sanzione è lasciato al giudice nazionale, che potrebbe in qualche caso anche disapplicare la norma ex art. 13, cit., perché con-

traria al diritto comunitario: il principio di proporzionalità è riconosciuto dall'art. 49, comma 3, della Carta di Nizza, parte integrante della normativa comunitaria per effetto del richiamo alla Carta contenuto nell'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea (TUE).

Se tutto questo è vero; se l'Iva può essere assolta senza particolari conseguenze mediante autofattura "a valle" dell'immissione in libera pratica; e se, assolta con una determinata modalità, non ne può essere imposto il pagamento due volte, ne consegue che la costruzione giurisprudenziale che riconduce l'IVA in dogana alla categoria dei diritti di confine non è conforme al diritto comunitario e va rimeditata in conformità alla decisione della Corte di Giustizia. A questo punto, stabilire se l'IVA all'importazione sia o non sia un diritto di confine diventa solo una questione terminologica senza più alcuna importanza: ai sensi dell'art. 70, Dpr 633/72, infatti, la riscossione in dogana dell'Iva all'importazione non è altro che una particolare modalità, di tempo e luogo, mediante la quale questo tributo viene assolto.

In altri termini (e fuori dai casi di frode conclamata), diritto di confine o meno, la sostanza è che l'IVA versata a valle dell'immissione in libera pratica NON può essere pretesa dagli uffici doganali e, ad avviso di chi scrive, stante il carattere di imposta generale di consumo interna più volte affermato dalla Corte di Giustizia, anche l'irrogazione delle eventuali sanzioni a valle dell'immissione in libera pratica nelle ipotesi di autofattura, non è di competenza dell'amministrazione doganale. Con tutto ciò che ne consegue.

Piero Bellante



Vincere non sospende l'azione esecutiva

È entrata in vigore il 25 novembre scorso la "legge europea 2013 – bis" (legge n. 161/14), che recepisce disposizioni comunitarie cui l'Italia è chiamata ad adeguarsi ed il cui articolo 10 contiene disposizioni che, pur in una formulazione oscura, sono destinate a produrre gravissime conseguenze per gli operatori economici che dovessero ricevere un atto di accertamento dall'Agenda delle Dogane.

La nuova norma, al comma 1, prevede la non applicazione della sospensione delle azioni esecutive per gli accertamenti relativi a diritti doganali di importo fino a 1.000 euro; il comma 2 – che introduce il comma 3 bis all'art. 68 del d. lgs. 546/92 (concernente il processo tributario) – statuisce invece che "il pagamento, in pendenza di

processo, delle risorse proprie tradizionali ... e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento (CEE) n. 2913/92, come riformato dal regolamento (UE) n. 952/2013 ... e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia".

Nelle intenzioni del legislatore risultanti dai lavori parlamentari emerge che scopo di questa disposizione è quello di far sì che le sentenze emesse nei contenziosi tributari in cui è parte l'Agenda delle Dogane siano esecutive solo per quest'ultima norma sicché a fronte di atti di accertamento annullati con sentenza non definitiva, gli importatori dovranno pagare comunque (o prestare una garanzia fideiussoria al fine di ottenere una sospensione in via amministrativa) oppure subiranno l'e-

secuzione forzata. Si tratta tuttavia di una norma che, lungi dal recepire disposizioni comunitarie (non necessitando di ciò i regolamenti), richiama disposizioni esistenti (e non tutte ancora vigenti, in quanto il codice doganale dell'Unione di cui al Reg. 952/2013 entrerà in vigore nel maggio 2016) e si connota per una formulazione decisamente incomprensibile – in quanto il codice doganale non disciplina il rapporto tra pagamento e processo - e priva di puntuali riferimenti (non è chiaro quali siano le specifiche norme "in materia" cui si rinvia).

Lo scopo che sembra perseguire il Legislatore, sulla falsariga della recente prassi seguita da alcuni Uffici doganali, è comunque quello di consentire la riscossione dei dazi (e dell'IVA all'importazione, pur non essen-

do essa una "risorsa propria") dovuti in base all'accertamento sia in caso di sentenza favorevole all'Amministrazione, sia in caso di annullamento dell'atto impugnato.

Questa scelta del legislatore italiano si ricollega ad una nota, risalente al 14/3/2012, delle Direzioni Generali Fiscalità e Unione Doganale, da una parte, e Bilancio, dall'altra, della Commissione Europea volta a dare soluzione definitiva ad un quesito posto dall'Agenzia delle Dogane circa la possibilità oppure no di svincolare - in caso di sentenze delle Commissioni Tributarie sfavorevoli per gli Uffici doganali - la garanzia prestata dal contribuente per ottenere una sospensione (amministrativa o giurisdizionale).

Dalla risposta negativa da parte dell'Organismo comunitario si è giunti alla necessità di modificare l'art. 68, ma andando ben oltre la richiesta della Commissione Europea di non restituire la garanzia prestata e stabilendo, in pratica, che l'operatore che non ha pagato o garantito può essere executato anche se ha vinto in primo grado o in appello.

La nuova norma si pone in palese contrasto con il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva affermato dalla Corte di Giustizia fin dalla sentenza della Grande Sezione del 19/6/1990, causa C-213/89, e con l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, proclamata a Nizza nel dicembre 2000, il cui comma 1 statui-

sce che "ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo".

Il diritto ad un ricorso effettivo costituisce l'innovazione più evidente, mutuata dalla giurisprudenza comunitaria, ed esprime la necessità che l'ordinamento disponga di rimedi procedurali e di mezzi tali da garantire in modo sostanziale la tutela delle situazioni giuridiche soggettive di origine comunitaria.

Del resto, questa piena efficacia sarebbe frustrata se un atto annullato in quanto contrario alla normativa comunitaria (nel nostro caso, alle disposizioni comunitarie doganali) potesse essere comunque eseguito, sicché l'articolo 10, così come è formulato, più che attuare regole dell'Unione finisce per porsi in contrasto con esse.

Sul piano interno, l'articolo 10 cozza sia con la parità di posizione delle parti nell'ambito di ogni processo (la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha spesso osservato che "la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva, sia pure in via non definitiva - non essendosi ancora formato il giudicato - del supporto di un atto amministrativo legittimante la pretesa tributaria, che non può formare oggetto di alcuna riscossione provvisoria).

La conclusione così raggiunta trova rispondenza nel principio di

"parità delle parti" sancita dall'art. 111 della Costituzione"; confronta per tutte, Cassazione Tributaria, sentenza n. 20526/2006); sia con gli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione, alla luce dei quali la Corte Costituzionale (sentenza n. 21 del 29/3/1961) dichiarò il legittimo l'articolo 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, contenente il principio del "solve et repete" (paga e poi richiedi): la Consulta osservò che era "di tutta evidenza la differenza di trattamento che la norma determina tra il contribuente che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo ed il contribuente che non abbia mezzi sufficienti per effettuare il pagamento, né possa procurarseli agevolmente ricorrendo al credito": sulla base dei medesimi criteri, la nuova norma si palesa incostituzionale, in quanto il debitore che non sia in grado di pagare o garantire è destinato a vedersi pignorare tutti i beni ovvero fallire, pur avendo ottenuto una decisione favorevole.

Di tali circostanze sembra consapevole il Governo, che in sede di voto finale alla Camera (in seconda lettura) della legge 161/14 ha accolto come raccomandazione un ordine del giorno (n. 9/01864-B/012, On. Busin ed altri) volto a ristabilire "in occasione di un prossimo provvedimento quantomeno il precedente regime", con l'abrogazione dell'articolo in esame, in considerazione della sua contrarietà alle disposizioni comunitarie e costituzionali.

Alessandro Fruscione



Il 3° comma dell'articolo 303 contempla – come sancito anche dalla Corte di Cassazione (cfr. sentenza n. 2590 del 20/03/1999) – una mera circostanza aggravante della condotta illecita descritta e punita nel comma 1, nel quale non vi è alcun riferimento all'origine della merce ma solo alla qualità, alla quantità ed al valore, per cui nessuna interpretazione estensiva può essere data alla norma contenuta nel citato terzo comma, che sarebbe in contrasto con il principio di legalità contenuto nell'art. 3 del D.Lgs. 472/97.

L'origine di una merce nulla ha a che vedere con la sua qualità come riconosciuto, tra l'altro, dal Tribunale di Milano con la sentenza n. 6233/04, depositata il 17/05/2004 nella quale testualmente si legge:

“il concetto stesso di origine identifica la provenienza da un determinato Paese della merce e non attiene alla sostanza dei beni oggetto di importazione, che non risulta per tale ragione suscettibile di essere modificata.

Art. 303 Tuld origine delle merci

L'eventuale diversa origine delle merci non può essere assimilata a una modifica qualitativa, in quanto non si riverbera sui requisiti sostanziali degli stessi beni, pur potendo avere rilievo sul trattamento fiscale.

Da quanto dedotto ne consegue che sotto il profilo sanzionatorio le differenze accertate in tema di origine delle merci, non richiamate espressamente dal citato art. 303 TULD, non giustificano l'irrogazione di pene pecuniarie e non possono ritenersi rientranti nel concetto di qualità delle merci.

Quindi non risulta condivisibile l'affermazione dell'Amministrazione convenuta, secondo la quale l'origine configura una particolare “qualità” del bene, giuridicamente rilevante.

La ragione di tale diverso trattamento, che riguarda solo il profilo sanzionatorio, del resto, risulta intuibile, considerato che differenze relative ad elementi sostanziali delle merci (quantità, qualità, valore) non possono

sfuggire all'importatore, mentre l'effettiva provenienza delle merci da uno Stato, formalmente attestata dall'esportatore, può non essere percepita dal soggetto importatore”.

La sentenza è stata confermata in secondo grado dalla Corte di Appello di Milano, con sentenza n. 1326/05, depositata il 21/05/2005. L'interpretazione data dalla Dogana al terzo comma dell'art. 303 TULD, presupporrebbe, inoltre, che tale comma contempli una fattispecie diversa, perché più ampia, di quella descritta al primo comma del medesimo articolo, con evidente violazione del principio della determinatezza della fattispecie costituente illecito amministrativo. La struttura dell'art. 303 del TULD è ben rappresentata nella sentenza n. 2590 del 20/03/1999 della Suprema Corte di Cassazione sez. I civile, nella quale si legge:

“Dallo stesso dato testuale, in linea con l'interpretazione sistematica del quadro normativo, emerge che la fattispecie contempla-

ta dall'articolo 303 (la cui rubrica, significativamente, si intitola differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva...) è sostanzialmente unica: Il suo contenuto è delineato chiaramente nel primo comma ("qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità, ed al valore delle merci ... non corrispondano all'accertamento..."); il terzo comma ("se i diritti sono maggiori...") configura una circostanza aggravante della fattispecie contemplata nel primo comma; mentre il secondo comma ("pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione della merce...") si pone come deroga all'ipotesi contemplata nel primo comma.

Il terzo comma non prevede, quindi, una fattispecie legale diversa da quella contemplata nel primo comma. Si tratta, infatti, della medesima fattispecie (dichiarazione irregolare), per la quale è stabilita la stessa sanzione (in misura proporzionale alla gravità dell'evasione). E il secondo comma esclude la sussistenza della violazione amministrativa ove ricorra una delle ipotesi di cui alle lettere a), b) o c), indipendentemente dalla differenza determinatasi nella corresponsione dei diritti."

La tesi esposta risulta confermata dalla stessa Agenzia delle Dogane, che, con la nota prot.

2195/IV/03, ha affermato:

"In merito, in linea con il parere reso dall'Avvocatura generale dello Stato, approvato dal Comitato Consultivo di tale Organo, si ritiene che la fattispecie prevista dall'art. 303, 3° comma del TULD costituisca esclusivamente un'ipotesi aggravata della violazione contemplata dal precedente comma 1°, ricorrente nel caso in cui dalla infedele dichiarazione consegua un'evasione d'imposta superiore al 5% dei diritti di confine complessivamente dovuti.

A conforto di tale orientamento e, quindi dell'impossibilità che la disposizione di cui all'art. 303, 3° comma, del TULD, rechi una sorta di sanzione di carattere residuale soccorrono, sempre ad avviso dell'Avvocatura, i principi generali dettati dall'art. 3 del D.lgvo n. 472/97 di tipicità e legalità delle fattispecie normative sanzionatorie, dai quali deriva, tra l'altro, il divieto di estendere l'ambito di operatività delle predette previsioni in via analogica, irrogando sanzioni fuori dai casi espressamente previsti dal Legislatore.

Nella specie, l'indicazione nel comma 1° dell'art. 303 del TULD degli elementi di riferimento (quantità, qualità, valore) offre un parametro oggettivo funzionale alla valutazione dell'aspetto soggettivo e dell'elemento psicologico della fattispecie sanzionatoria; l'elencazione è frutto di una valutazione compiuta dal Legislatore

del disvalore e dell'antigiuridicità della condotta colpevole, che conduce a considerare come non perseguibili condotte prive di particolare rilevanza (2° comma) e ad aggravare la sanzione nel caso dalla violazione derivino conseguenze più gravi. - omissis -

In conclusione, alle condotte antigiuridiche che non integrano appieno la fattispecie astratta di cui al 1° comma dell'art. 303 del TULD, non possono essere applicate le sanzioni previste dal successivo 3° comma del medesimo art. 303 del TULD, anche se da esse consegue un'evasione superiore al 5% dei tributi dovuti rispetto a quanto dichiarato".

Né l'origine (come pure talvolta è stato ritenuto) può ricomprendersi sic et simpliciter tra le fattispecie sanzionate dall'art. 303 in commento (che sono, si ripete, il valore, la quantità e la qualità), in quanto gli elementi indicati nell'articolo 303 sarebbero frutto della meccanica trasposizione di quelli indicati nell'articolo 118 della legge doganale del 1940⁽¹⁾, che non prevedeva l'origine della merce tra gli elementi dell'accertamento, con la conseguenza che il richiamo all'accertamento quale istituto, contenuto nel terzo comma dell'articolo 303, determinerebbe l'automatizzata inclusione dell'errata dichiarazione d'origine nel novero delle condotte punibili.

Senonché il riferimento nel cor-

1) La legge doganale 25 settembre 1940, n. 1424, all'articolo 118 recitava:

1° comma "Qualora le dichiarazioni doganali relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate all'importazione, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano al risultato della visita, il dichiarante è punito con l'ammenda da lire 20 a lire 200.

2° comma "La precedente disposizione non si applica: ... omissis ...

3° comma "Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo i risultati della visita sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza supera il 5 per cento, la pena comminata nel primo comma è aumentata di una somma non minore del decimo e non maggiore della intera differenza dei diritti di confine"

La relazione all'articolo 118 della legge in commento, precisava, sin da allora, che la disposizione del terzo comma costituisce un'aggravante rispetto a quella indicata al primo comma.

po della norma (art. 303) ai soli elementi della qualità, della quantità e del valore della merce che l'operatore presenta in dogana è il frutto di una consapevole scelta del legislatore e non di una sua mera dimenticanza.

Infatti la legge doganale del 1940 è stata trasfusa nel Testo Unico delle Disposizioni Legislative in materia doganale approvato con D.P.R. 23/1/1973, n. 43, il cui articolo 59 (soppresso e sostituito dall'articolo 8 del D.Lgs. 374/90) già comprendeva anche l'origine tra gli elementi dell'accertamento doganale, talché la sua esclusione dall'articolo 303 è stata valutata e decisa dal legislatore e non costituisce una mera dimenticanza.

Ne scaturisce la natura innovativa e non meramente compilativa dell'articolo 303 del Testo Unico del 1973, per cui il richiamo al comma 3 dell'articolo 303 contempla – come affermato anche dalla Cassazione – una mera circostanza aggravante della condotta illecita descritta e punita nel comma 1, che non menziona l'origine. Anche in occasione dell'ultima modifica apportata all'articolo 303 del TULD dal D.L. n. 16 del 02/03/2012, convertito dalla Legge. 26 aprile 2012, n. 44, il Le-

gislatore, deliberatamente, non ha ritenuto di inserire l'origine fra gli elementi da sanzionare.

Nella versione attualmente in vigore l'articolo 303 in commento recita:

"1. Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il dichiarante è punito con la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516 a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine nel qual caso si applicano le sanzioni indicate al seguente comma 3.

2. La precedente disposizione non si applica:

a) quando nei casi previsti dall'articolo 57, lettera d), pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile l'applicazione dei diritti;

b) 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;

c) 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.

3. Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue:

a) per diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 euro;

b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro;

c) per i diritti da 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;

d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;

e) oltre 4.000, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 eu-

ISTOP SPAMAT s.r.l.

70056 MOLFETTA - ITALY
Via San Domenico, 1

Phones: (080) 3974444-33552664
Telefax: (080) 3974474
Mobile: 348 6562094
E-mail: spamat@spamat.it



SPAMAT s.n.c.

70122 BARI - ITALY
Corso A. de Tullio, 1 Banchina Massi

Phones: (080) 5213403 - 2460249
Telefax: (080) 2460260
Mobile: 346 3806614
E-mail: spamatbari@spamat.it

SHIPPING • FORWARDING • CHARTERING • STEVEDORING

ro a dieci volte l'importo dei diritti".

Sarebbe opportuno, innanzitutto, definire con chiarezza le esimenti indicate nel secondo comma – lettera c) dell'articolo 303 in commento, che prevede la non applicabilità della sanzione qualora le differenze di quantità o di valore non superino il 5%.

Infatti la richiamata esimente, con riferimento all'elemento "valore", non sempre viene riconosciuta dalle varie Dogane, alcune delle quali, anche per differenze di valore inferiori al 5%, contestano la violazione di cui all'articolo 303, 3° comma, lettera a), punita con la sanzione amministrativa da euro 103 ad euro 500. Ritenendola applicabile, evidentemente, ogni volta che l'inesatta indicazione del valore comporta la rideterminazione dei diritti di confine.

Che fare?

Le possibilità sono quella di mantenere l'esimente sia per la quantità sia per il valore, ovvero quella di modificare l'articolo 303, nuovamente, nel senso di riconoscerla soltanto per la quantità. Tutti gli operatori del settore attendono con interesse una nuova versione dell'articolo 303 del TULD che chiarisca, una volta per tutte, quali siano gli obiettivi che si prefigge di raggiungere, il principale dei quali, a parere degli scriventi, dovrebbe essere quello di disincentivare la presentazione di dichiarazioni doganali non corrette, nel rispetto dei criteri di proporzionalità ed equità, requisiti imprescindibili di un corretto sistema sanzionatorio.

Si rende dunque necessario definire il principio di proporzionalità della sanzione garantito in tutti gli ordinamenti e stabilito, ancora una volta, all'art. 42 del nuovo Codice Doganale Comunitario – Re-

golamento UE n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 (in seguito CDU) - il quale prevede che le sanzioni devono essere "effettive, proporzionate e dissuasive". Tale punto assume particolare rilevanza nella considerazione che la versione vigente dell'art.303 TULD, prevedendo al terzo comma cinque scaglioni progressivi, ma non proporzionali, può determinare situazioni di paradossale iniquità.

Infatti il peso percentuale della sanzione (minima) sui maggiori diritti accertati, ha un picco del 750% rispetto al limite inferiore del quarto (Euro 2.000,00) e del quinto scaglione (Euro 4.000,00), che cresce, inspiegabilmente, qualora la differenza dei diritti superi la soglia dei 4.000 euro. Questo porta alla conseguenza che un accertamento per maggiori diritti da 4.000 euro a + infinito (es. maggiori diritti per Euro 100.000,00, 200.000,00, ...un milione di Euro, ...) prevedono la medesima sanzione minima di Euro 30.000 con tutte le considerazioni che facilmente se ne possono trarre in termini di difetto di proporzionalità, equità e dissuasione.

È necessario chiarire: a quali elementi dell'accertamento doganale la sanzione sia riferibile, quali siano le aggravanti e quali le esimenti.

Sarebbe, ancora, opportuno prevedere l'esclusione dell'errore materiale commesso in buona fede nel rispetto anche dei principi fissati: i) nel 38° considerando del CDU: "è opportuno tener conto della buona fede della persona interessata nei casi in cui un'obbligazione doganale sorge in seguito a inosservanza della normativa doganale e minimizzare l'impatto della negligenza da parte del de-

bitore"; ii) nell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che esclude da responsabilità l'agente, se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, ovvero quando l'errore non è determinato da colpa; iii) nell'art. 10 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente). Tuttavia il riferimento ai principi fissati dalle norme richiamate ed, in particolare, quello del riconoscimento della "buona fede", ovvero, della mancanza di colpa in caso di errore sul fatto, ovvero ancora, dei principi fissati dalla Statuto del Contribuente, devono, in ogni caso, essere sottoposti alla valutazione dell'Amministrazione che deve riconoscerne, di volta in volta, l'esistenza.

È opportuno, quindi, che questi principi vengano consacrati nel testo della nuova norma e che le categorie interessate elaborino dei codici di comportamento condivisi, almeno nelle linee generali, dalla stessa Amministrazione. Queste considerazioni, unitamente a quelle relative al riconoscimento degli errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede, sono già previste in altri articoli del capitolo II del Titolo VII del TULD (valga per tutte quanto affermato all'art. 314 "errori commessi in buona fede nella compilazione delle dichiarazioni relative a merci in temporanea importazione od esportazione", ove viene prevista, nel caso di inesattezza della dichiarazione dipendente da errori di calcolo o di trascrizione commessi in buona fede, una sanzione ridotta, ovvero addirittura l'esonero dalla sanzione qualora le differenze non superino il 5%).

**Studio Gargano
Vincenzo Guastella
Francesco Pagnozzi**

Giurisprudenza com

Corte di Giustizia, Sezione X, sentenza 6/11/2014, causa C-546/13 – Pres. e Rel. Vajda – Agenzia delle Dogane Ufficio di Verona c/ ADL American Dataline S.r.l.

Classificazione doganale – Nomenclatura combinata – Voci 8471 e 8518 – Casse acustiche che riproducono il suono mediante la trasformazione di un segnale elettromagnetico in onde sonore, collegabili esclusivamente ad un computer e commercializzate separatamente – Criterio di classificazione

Casse acustiche che sono collegate ad un computer dotato del sistema operativo «MAC OS 9» o di un sistema più avanzato, devono essere classificate come altoparlanti nella sottovoce 8518 22 90 della Nomenclatura Combinata di cui all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, nel testo modificato dal regolamento CE n. 1789/2003.

Corte di Giustizia, Sezione VI, sentenza 16/10/2014, causa C-387/13 – Pres. f.f. Borg Barthet, Rel. Biltgen – VAEX Varkens- en Veehandel BV c/ Productschap Vee en Vlees

Restituzioni all'esportazione – Regolamento (CE) n. 376/2008 – Regime dei titoli di esportazione – Dichiarazione di esportazione depositata prima del rilascio del titolo di esportazione – Esportazione effettuata durante il periodo di validità del titolo di esportazione – Rettifica delle irregolarità

Le disposizioni del regolamento (CE) n. 612/2009 della Commissione, del 7 luglio 2009, recante modalità comuni di applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione per i prodotti agricoli, nonché quelle dei regolamenti (CE) n. 376/2008 della Commissione, del 23 aprile 2008, che stabilisce le modalità comuni d'applicazione del regime dei titoli d'importazione, di esportazione e di fissazione anticipata relativi ai prodotti agricoli, e (CE) n. 382/2008 della Commissione, del 21 aprile 2008, che stabilisce le modalità d'applicazione del regime dei titoli di importazione e di esportazione nel settore delle carni bovine, devono essere interpretate nel senso che ostano, in linea di principio, al pagamento di una restituzione all'esportazione e allo svincolo della cauzione prestata a tal fine qualora l'esportatore interessato non disponesse di un titolo di esportazione valido alla data di accettazione della dichiarazione di esportazione, sebbene l'esportazione effettiva delle merci di cui trattasi abbia avuto luogo durante il periodo di validità del titolo di esportazione rilasciatogli.

Le disposizioni del regolamento n. 612/2009, nonché quelle dei regolamenti n. 376/2008 e n. 382/2008, lette in combinato disposto con l'articolo 78 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, devono essere interpretate nel senso che non ostano, in linea di principio, ad una regolariz-

zazione a posteriori della dichiarazione di esportazione che consenta di imputare l'operazione interessata al titolo di esportazione, di versare la restituzione all'esportazione in base al medesimo e, eventualmente, di svincolare la cauzione prestata.

Corte di Giustizia, Sezione VI, sentenza 16/10/2014, causa C-387/13 – Pres. f.f. Borg Barthet, Rel. Biltgen – Nordex Food A/S c/ Hauptzollamt Hamburg-Jonas

Restituzioni all'esportazione – Regolamento (CE) n. 1291/2000 – Regime dei titoli d'esportazione – Dichiarazione d'esportazione depositata senza titolo d'esportazione – Termine concesso dall'ufficio doganale d'esportazione – Documenti doganali che attestano l'arrivo delle merci esportate nel paese di destinazione – Documenti falsificati – Rettifica delle irregolarità – Applicazione della sanzione prevista all'articolo 51 del regolamento (CE) n. 800/1999

L'articolo 4, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 800/1999 della Commissione, del 15 aprile 1999, recante modalità comuni di applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione per i prodotti agricoli, come modificato dal regolamento (CE) n. 2299/2001 della Commissione, del 26 novembre 2001, in combinato disposto con l'articolo 24 del regolamento (CE) n. 1291/2000 della Commissione, del 9 giugno 2000, che stabilisce le modalità comuni d'applicazione del regi-

unitaria e nazionale

me dei titoli d'importazione, di esportazione e di fissazione anticipata relativi ai prodotti agricoli, deve essere interpretato nel senso che esso non osta alla concessione della restituzione all'esportazione nel caso in cui l'esportazione ha avuto luogo in assenza del titolo di esportazione, la cui esistenza era tuttavia certa al momento della dichiarazione d'esportazione e che è stato presentato dall'esportatore nel termine supplementare di una settimana concesso a tale scopo dall'ufficio doganale competente.

Gli articoli 49 e 50 del regolamento n. 800/1999, come modificato dal regolamento n. 2299/2001, devono essere interpretati nel senso che, salvo il caso di forza maggiore, l'esportatore che, per dimostrare l'arrivo delle merci esportate nel paese di destinazione, abbia presentato documenti doganali successivamente risultati falsificati non può, dopo la scadenza dei termini previsti in tali articoli, presentare nel contesto di un procedimento giurisdizionale in corso relativo alla concessione della restituzione all'esportazione documenti doganali validi, anche qualora tale concessione sia stata ritardata per motivi diversi da quelli relativi alla prova dell'arrivo delle merci.

L'articolo 51, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 800/1999, come modificato dal regolamento n. 2299/2001, deve essere interpretato nel senso che ricorrono i presupposti d'applicazione della sanzione prevista in

tale disposizione qualora l'esportatore abbia presentato, nei termini assegnati, documenti che attestano l'arrivo delle merci esportate nel paese di destinazione risultati poi falsificati, anche qualora dai documenti validi prodotti nel corso del procedimento derivi che la restituzione all'esportazione richiesta corrisponde a quella che avrebbe dovuto essere concessa.

Corte di Giustizia, Sezione IX, sentenza 9/10/2014, causa C-541/13 – Pres. e Rel. Jurimae – Douane Advies Bureau Rietveld c/ Hauptzollamt Hannover

Classificazione doganale – Nomenclatura Combinata - Sottovoce 3822 – Nozione di “reattivi per diagnostica o da laboratorio” – Indicatori che segnalano l'esposizione ad una temperatura di reazione predeterminata

La voce 3822 della nomenclatura combinata figurante all'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, come modificato dal regolamento (UE) n. 861/2010 della Commissione, del 5 ottobre 2010, deve essere interpretata nel senso che indicatori di temperatura, come i prodotti commercializzati con i nomi di «WarmMark» e di «ColdMark», i quali, per effetto di una modificazione della colorazione derivante dalla variazione del volume dei liquidi in essi contenuti, indicano, in

modo irreversibile, se sia stata raggiunta una temperatura superiore o inferiore ad una determinata soglia, non rientrano in tale voce.

Corte di Giustizia, Sezione II, sentenza 4/9/2014, causa C-532/13 – Pres. Silva de Lapuerta, Rel. Lenaerts – Sofia Zoo c/ Országos Környezetvédelmi, Természetvédelmi és Vízügyi Felügyelőség

Protezione di specie della flora e della fauna selvatiche – Regolamento (CE) n. 338/97 – Articolo 11 – Invalidità di una licenza d'importazione limitata agli esemplari di animali cui è effettivamente applicabile il motivo di invalidità

L'articolo 11, paragrafo 2, lettere a) e b), del regolamento (CE) n. 338/97 del Consiglio, del 9 dicembre 1996, relativo alla protezione di specie della flora e della fauna selvatiche mediante il controllo del loro commercio, deve essere interpretato nel senso che la licenza di importazione che non osservi i presupposti di tale regolamento deve essere considerata invalida unicamente nella parte in cui riguarda gli esemplari di animali cui è effettivamente applicabile il motivo di invalidità di tale licenza di importazione. Tali esemplari sono pertanto gli unici a dover costituire l'oggetto di un sequestro, ed eventualmente di una confisca, da parte dell'autorità competente dello Stato membro in cui si trovano.

Alessandro Fruscione

Studio Santacroce-Procida-Fruscione

EUROZONA E SPAZIO SCHENGEN

Viaggiare, lavorare, studiare, amare, scambiare, creare, produrre, sposarsi, vivere, nascere, crescere e anche morire in qualsiasi paese dell'Ue con gli stessi diritti, questo è il cuore della cittadinanza europea. Richiede un alto livello d'integrazione economica e monetaria, cooperazione civile e strutture di regolazione comuni.



STATI
MEMBRI
DELL'EURO
ZONA

ANNI DI
ADESIONE

NON
MEMBRI
DELL'U.E.

PAESI DI
SCHENGEN



SCHENGEN

Nel 1985, erano 5, nel 2013 sono 29 gli Stati membri dell'UE o associati che aderiscono alla "Zona Schengen": uno spazio all'interno del quale non esistono più controlli dei passaporti o ostacoli alla mobilità delle persone.

Correva l'anno 1985 nella piccola città lussemburghese di Schengen, quando cinque stati europei (Francia, Germania, Belgio, Lussemburgo e Paesi Bassi), hanno deciso di creare uno spazio privo di frontiere, per facilitare la mobilità delle persone. Questo per via dell'impossibilità di trovare, all'epoca e in parte ancora oggi, una posizione comune fra tutti gli stati interessati, riguardo ai criteri cui conformare l'abolizione delle frontiere.

Per alcuni, l'abbattimento delle frontiere e il concetto di "libera circolazione" dovevano riferirsi solo ai cittadini europei: le frontiere sarebbero dovute rimanere ma solo per il controllo dei cittadini di stati terzi. Altri, invece, sostenevano la loro totale abolizione con una libera circolazione estesa a tutti, senza distinzione di nazionalità, una volta entrati regolarmente. Questi ultimi, creando lo "spazio di Schengen" aprirono la strada a un

nuovo livello d'integrazione. Gli accordi dunque nati fuori dalla normativa UE, ne divennero parte con il Trattato di Amsterdam, poi di Maastricht.

Da allora, l'Europa "senza frontiere" si è estesa ad altri Stati membri (ma non a tutti) ed anche a taluni Stati terzi, pur non coprendo ancora tutto il territorio dell'Ue. Complessivamente, 29 stati in Europa aderiscono allo Spazio Schengen (o Zona Schengen). Regno Unito e Irlanda non partecipano, mentre Bulgaria, Romania e Cipro devono mantenere i controlli alle frontiere finché non avranno soddisfatto tutti i requisiti previsti. Gli stati terzi che partecipano sono Islanda, Norvegia, Svizzera e Liechtenstein. Tuttavia, fra questi stati e l'Ue sono ancora possibili controlli doganali per le merci e IVA.

Tra i principali diritti sanciti da Schengen il più evidente è l'eliminazione dei controlli di documenti agli aeroporti per i voli diretti ai Paesi ade-

renti, anche se permangono i controlli con il "metal detector" e i raggi X. È inoltre garantito un diritto di transito agli immigrati dotati di visto. Tra gli stranieri, soltanto quelli con permesso di soggiorno di lunga durata possono circolare liberamente all'interno dell'area Schengen. Alla frontiera esterna tutti i cittadini extra-Schengen devono esibire un documento e se necessario il relativo visto. In questo modo, qualsiasi viaggiatore extracomunitario può muoversi liberamente all'interno dei Paesi firmatari. I dati degli "indesiderabili" o dei ricercati dei singoli Stati, così come quelli delle autorubate, armi e passaporti saranno contenuti in una banca dati comune, il "Sis" di Strasburgo. Il Sis, collegato con i posti di confine e gli uffici per i visti, fornisce dati in tempo reale. Se il computer segnala qualcosa di anomalo si procede a un'ulteriore verifica con la banca dati nazionale.

L'attuale legislazione doganale si basa ancora sulle dichiarazioni doganali cartacee. Gli Stati membri dispongono tutti di un sistema doganale telematico che tuttavia non sono ancora collegati tra di loro. È da un paio di anni che la Commissione europea si è fissata come obiettivo di sostituire a livello dell'UE tutte le procedure doganali su supporto cartaceo con delle procedure telematiche, in modo tale da rendere le dogane più moderne ed efficaci. L'obiettivo finale è quello di rafforzare la sicurezza alle frontiere esterne dell'UE e facilitare gli scambi commerciali.

Uno dei motivi della riforma del codice doganale comunitario (regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio), prima con l'adozione del regolamento (CE) n. 450/2008 e poi del regolamento (UE) n. 952/2013, è stato proprio quello di imporre l'uso della dichiarazione telematica nonché di favorire la presentazione elettronica anche della documentazione a supporto della dichiarazione doganale.

Nel quadro di questo progetto di creazione di una "dogana telematica", la Commissione europea ha chiesto alla TNS Political & Social network, di effettuare un'indagine in 17 Stati membri dell'Unione Europea: Belgio, Bulgaria, Danimarca, Germania, Estonia, Grecia, Spagna, Francia, Italia, Lettonia, Lituania, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Romania, Svezia e Regno Unito. Quest'indagine è stata effettuata tra il 16 aprile e il 9 maggio 2014 e sono state intervistate le persone responsabili delle operazioni doganali di 2.803 aziende che hanno importato da o esportato in paesi al di fuori dell'UE nel 2013. Si tratta principalmente di imprese che impiegano tra i 10-49 impiegati (55% delle im-

UE dogana elettronica

a cura di Mauro Giffoni

prese intervistate). 7-9% delle imprese intervistate sono delle piccole imprese con 1-9 impiegati, 27% delle imprese hanno 50-249 impiegati e 10% hanno 250 o più impiegati. Con questo studio si è cercato di capire quale sia stato l'impatto dell'introduzione delle procedure doganali elettroniche, come le imprese gestiscono al loro interno le procedure doganali, avere il parere delle imprese che esternalizzano le loro procedure doganali e capire se l'introduzione delle procedure elettroniche ha un impatto positivo sulle attività delle aziende.

Per la maggior parte degli intervistati, l'introduzione delle procedure telematiche ha avuto un impatto positivo sulla loro azienda, tuttavia solo il 19% pensa che i costi relativi alle operazioni doganali siano diminuiti, mentre il 37% pensa che questi costi siano aumentati ed il 35% pensano che non ci sia stata una differenza nei costi.

Per quanto riguarda la frequenza dei controlli doganali, per il 48% non sono state riscontrate differenze, il numero di controlli è rimasto lo stesso, mentre per il 43% degli intervistati anche il tempo necessario per lo sdoganamento non è diminuito, ma è rimasto lo stesso.

Una parte di questo sondaggio punta sulle società che esternalizzano le loro procedure doganali e che quindi fanno appello, tra l'altro, a degli spedizionieri doganali. Per il 47% degli intervistati, l'esternalizzazione delle formalità doganali è dovuto al fatto che non hanno il personale competente e non han-

no l'esperienza necessaria per adempiere le procedure doganali. Per il 32% queste procedure sono troppo complesse e prendono molto tempo. Mentre per il 21% gestire queste procedure all'interno della loro azienda sarebbe troppo costoso. Il 93% delle aziende che esternalizzano le loro procedure doganali, fanno appello ad una società stabilita nel loro stesso Stato membro. Per l'11% degli intervistati, i costi ed i ritardi hanno un'influenza sulla scelta del luogo di entrata o di uscita delle merci, mentre per il 24% questo ha un'influenza fino ad un certo punto e per il 21% questi fattori non hanno una reale influenza nella loro decisione, mentre per il 38% non influenzano assolutamente la loro decisione. Per il 58% degli intervistati l'introduzione delle procedure telematiche ha semplificato la procedura di sdoganamento, mentre per il 31% le procedure telematiche non hanno semplificato lo sdoganamento. L'88% delle imprese intervistate importano nello Stato membro in cui sono stabilite, solo il 16% effettua le importazioni via un altro Stato membro. Il 77% di queste importazioni sono effettuate via porti ed il 61% per via aerea, contro il 43% per via terrestre.

All'esportazione, il 94% delle imprese utilizzano come ufficio di uscita, un ufficio doganale situato nello Stato membro dove sono stabilite. Solo il 27% degli intervistati utilizzano un ufficio di uscita situato in un altro Stato membro.

Il sondaggio completo è disponibile sul sito internet: http://ec.europa.eu/public_opinion/flash/fl_399_en.pdf.

La decisione del Consiglio UE 26 maggio 2014, n. 335, ridisciplinando in maniera organica il sistema delle risorse proprie e dunque il finanziamento dell'Unione europea, merita di essere approfondita sia per comprendere lo speciale regime di contabilizzazione dei dazi doganali che per confutare un'erronea impostazione, ancora oggi autorevolmente adottata. Secondo tale indirizzo, espresso anche dalla Corte di Cassazione nelle note sentenze sui depositi Iva del 2010⁽¹⁾, l'Iva all'importazione sarebbe assimilabile a un dazio doganale, anche sulla base dell'assunto, erroneo, per cui una quota parte di questa (e non anche dell'Iva sulle operazioni interne) sarebbe riversata dall'Unione europea. Come si vedrà, invece, l'Iva all'importazione concorre, insieme all'Iva interna, a un meccanismo di calcolo di una delle risorse del bilancio comunitario, ma non rappresenta certo una "risorsa tradizionale", nel senso sottinteso alle pronunce richiamate.

Il sistema di finanziamento dell'Unione europea

L'art. 311 TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) stabilisce che l'Unione europea si dota dei mezzi necessari al conseguimento dei suoi obiettivi e che «il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie». Queste ultime sono considerate mezzi di finanziamento indipendenti dalle finanze statali: si tratta, infatti, di

Le risorse proprie dell'Unione europea

La decisione del Consiglio UE 26 maggio 2014, n. 335 ridisciplina in maniera organica il sistema delle risorse proprie e il finanziamento dell'UE

entrate definitivamente e direttamente attribuite all'Unione europea, senza che occorra una scelta di assegnazione da parte delle autorità nazionali. Ciò significa che, oltre a costituire un requisito indispensabile per il suo corretto funzionamento, l'autonomia finanziaria ha reso l'Unione europea un'organizzazione internazionale unica nel suo genere, in quanto libera di disporre in maniera stabile e continuativa delle risorse necessarie al perseguimento dei propri obiettivi, senza subire il controllo e l'influenza degli Stati membri. Il sistema di finanziamento dell'Unione europea è stato ridisciplinato dalla decisione del Consiglio UE 26 maggio 2014, n. 335. Ai sensi dell'art. 2 di tale decisione, confluiscono nel bilancio generale dell'Unione le entrate provenienti:

a) dalle risorse proprie tradizionali (RPT), costituite dai dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare dalle istituzioni dell'Unione sugli scambi con Paesi terzi, dazi doganali sui pro-

dotti che rientrano nell'ambito dell'applicazione del Trattato (ormai scaduto) che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero, prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi;

b) dalla risorsa propria basata sull'Iva, costituita dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili Iva, armonizzati e determinati per tutti gli Stati membri secondo le regole dell'Unione;

c) dalla risorsa propria basata sul RNL, derivante dall'applicazione di un'aliquota uniforme - da fissarsi secondo la procedura di bilancio, tenuto conto del totale di tutte le altre entrate - alla somma dei redditi nazionali lordi di tutti gli Stati membri⁽²⁾.

I dazi doganali costituiscono, insieme ai prelievi sullo zucchero, le "risorse proprie tradizionali", in virtù dell'importanza assunta, sin dall'origine, nella politica di sov-

1) Cass., 19 maggio 2010, nn. 12262, 12263, 12264, 12265, 12266, 12267, 12272, 12273, 12274, 12275, 12277, 12278, 12779, 12580, 12581. Sul tema si rinvia a S. DIGREGORIO NATOLI, I depositi doganali, fiscali e Iva, in *Il fisco*, 2010, 4563; P. TURIS, Introduzione di merci nel territorio della UE, magazzini Iva e riscossione dell'Iva all'importazione, in *Il fisco*, 2010, 3982; S. ARMELLA, V. BALDI, Le recenti evoluzioni giurisprudenziali in tema di duplicazione d'imposta, in *L'Iva*, 2014, 41; S. ARMELLA, Depositi fiscali ai fini Iva: questioni ancora aperte, in *L'Iva*, 2011, 18; ID., L'Iva all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'Iva interna?, in *Corr. trib.*, 2010, 2824.

2) La decisione del Consiglio CEE, 24 giugno 1988, n. 376, ha affiancato alle due risorse già esistenti (risorse proprie tradizionali e risorsa basata sull'Iva), una terza entrata, commisurata al prodotto nazionale lordo degli Stati membri. Con decisione del Consiglio CE, 7 giugno 2007 n. 436, è stata estesa l'applicabilità del sistema europeo dei conti nazionali del 1995 (SEC 95) anche al bilancio dell'UE, determinando, così, la sostituzione della nozione di prodotto nazionale lordo (PNL) con quella di reddito nazionale lordo (RNL). Si tratta, nello specifico, del reddito nazionale lordo annuale ai prezzi di mercato fornito dalla Commissione in applicazione del regolamento UE 13 maggio 2013, n. 549 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, Testo rilevante ai fini del SEE.

venzionamento dell'Unione europea e coprono circa il 12% delle spese comunitarie³⁾.

Le entrate della seconda categoria, basate sull'imponibile Iva, derivano dall'applicazione di un tasso percentuale (attualmente dello 0,30%⁴⁾) alla base armonizzata Iva di ogni Stato membro. Per evitare che i Paesi meno prosperi versino un importo eccessivo, la base imponibile non può, in ogni caso, superare il 50% del reddito nazionale lordo (RNL) di ciascuno Stato. Tali entrate finanziano il bilancio UE in misura pari a circa l'11%⁵⁾. La risorsa propria basata sul RNL è commisurata al reddito nazionale lordo degli Stati membri ed è definita come «residuale», poiché l'aliquota, applicata all'RNL di ciascuno Stato, è determinata ogni anno per finanziare le spese non coperte dalle altre risorse comunitarie.

Le "risorse proprie tradizionali", rappresentate essenzialmente dai dazi doganali, le cui modalità di accertamento e contabilizzazione sono demandate al codice doganale comunitario e alle dac, hanno natura e caratteristiche del tutto diverse dalla risorsa propria basata sull'imponibile Iva.

Anche sotto tale profilo, pertanto, l'Iva all'importazione è distinta dai dazi doganali, che sono integralmente riversati, previa detrazione del 20% del loro importo, riconosciuto allo Stato membro a titolo di spese di riscossione, al bilancio europeo e rappresentano "risorse proprie tradizionali" (art. 2,

par. 3, dec. UE 26 maggio 2014, n. 335). Tale elemento evidenzia ulteriormente la natura dell'Iva all'importazione, che, come riconosciuto dalla Corte di Giustizia con sentenza 17 luglio 2014, C-272/13, rappresenta un tributo interno e non un dazio doganale.

I giudici comunitari, infatti, con tale storica sentenza, hanno definitivamente chiarito che l'Iva, sia essa interna o all'importazione, può essere versata con reverse charge. L'intervenuto assolvimento dell'Iva attraverso il metodo dell'inversione contabile impedisce, pertanto, che la stessa operazione possa essere assoggettata ad accertamento doganale, con recupero dell'Iva all'importazione. In definitiva, così pronunciandosi, i giudici comunitari hanno risolto l'annosa querelle sulla natura dell'Iva all'importazione, riconoscendola come tributo nazionale e non come dazio doganale, con la conseguenza che l'Iva assolta tramite autofatturazione non potrà essere nuovamente pretesa dalla Dogana⁶⁾.

In relazione alla base imponibile dell'Iva, l'Unione europea riscuote, invece, un importo pari allo 0,30% del gettito Iva comunque determinato e, dunque, comprensivo sia dell'Iva interna che dell'Iva all'importazione, e che rappresenta, nel bilancio europeo, la c.d. risorsa propria basata sull'Iva.

Infine, oltre alle risorse esaminate, vi sono entrate patrimoniali che, pur concorrendo al finanziamento del bilancio UE, non posso-

no considerarsi "risorse proprie" in senso stretto. Rientrano in tale categoria le imposte e i prelievi effettuati sui redditi del personale, gli interessi bancari, i contributi versati dai paesi terzi ad alcuni programmi comunitari, i rimborsi di aiuti comunitari non utilizzati, gli interessi di mora e il saldo dell'esercizio precedente, le ammende imposte alle imprese che violano le norme sulla concorrenza.

I dazi doganali nel bilancio dell'Unione europea

In merito ai dazi doganali, la normativa europea prevede che, come per le altre risorse proprie tradizionali dell'Unione, siano riscossi dagli Stati membri conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative comunitarie e nazionali. In particolare, il Regolamento UE 26 maggio 2014, n. 609 disciplina le modalità e le procedure di messa a disposizione dell'Unione europea, da parte degli Stati membri, delle risorse proprie e tradizionali e delle risorse proprie basate sull'Iva e sull'RNL.

Il diritto dell'Unione sulle risorse proprie tradizionali è accertato non appena ricorrono le condizioni previste dalla normativa doganale per quanto riguarda la registrazione dell'importo e la comunicazione del medesimo soggetto passivo. Per i dazi doganali, la data da considerare per l'accertamento è la data della registrazione prevista dalla normativa doganale, mentre per i contributi e gli altri diritti, previsti nel quadro dell'organizzazione comune di mer-

3) Valore relativo all'anno 2012, da www.europar.europa.eu.

4) Limitatamente al periodo 2014-2020 l'aliquota di prelievo della risorsa propria basata sull'Iva per la Germania, i Paesi Bassi e la Svezia è fissata allo 0,15%.

5) Valore relativo all'anno 2012, da www.europar.europa.eu.

6) Si veda, Armella-Ugolini, Gli effetti della sentenza "Equoland" sul trattamento Iva delle royalties, in "Corr. trib.", 2014, pag. 2975; Armella, L'Iva all'importazione è distinta e autonoma rispetto all'Iva interna?, in "Corr. trib.", 2010, 2824; Armella, depositi fiscali ai fini Iva: questioni ancora aperte, in "L'Iva", 2011, n. 8.

cato nel settore dello zucchero, si fa riferimento alle comunicazioni previste dalla normativa specifica. Nei casi di contenzioso, la data da considerarsi per l'accertamento è quella dell'atto amministrativo che comunica l'obbligazione al soggetto passivo o della denuncia all'autorità giudiziaria, se intervenuta precedentemente (art. 2, Reg. UE 26 maggio 2014, n. 609).

Il regolamento 609 del 2014 prevede due procedure differenti, a seconda che le somme accertate siano già state riscosse o meno. I diritti vanno iscritti nella contabilità definita "A", se la Dogana ha già provveduto alla loro riscossione o comunque sussiste una garanzia del debitore.

Diversamente, se i diritti non sono ancora stati riscossi e non c'è nessuna garanzia ovvero se si tratta di diritti garantiti, ma contestati, l'iscrizione va effettuata nella contabilità definita "B" o "separata". Spetta a ciascuno Stato provvedere ad accreditare all'Unione europea le risorse proprie, mediante versamento su un conto aperto a tale scopo dalla Commissione presso le banche centrali nazionali. Il versamento va eseguito non oltre il primo giorno feriale seguente al giorno 19 del secondo mese successivo a quello in cui il diritto è stato registrato, previa detrazione del 20% che è trattenuto dal Paese membro a titolo di spese di riscossione (artt. 2, terzo comma, decisione UE 26 maggio 2014, n. 335). La Commissione, tuttavia, può richiedere agli Stati un versamento anticipato di uno o più mesi per ragioni di particolare urgenza (artt. 9 e 10, Reg. UE 26 maggio 2014, n. 609).

La responsabilità degli Stati membri

Sulle autorità nazionali grava una responsabilità giuridica e finanziaria nei confronti dell'Unione europea, per gli errori e i ritardi compiuti nella riscossione delle risorse proprie: la disciplina europea prevede, infatti, che gli Stati membri devono prendere tutte le misure necessarie affinché gli importi corrispondenti ai diritti accertati siano messi a disposizione della Commissione (art. 13, reg. 609 del 2014). In particolare, lo Stato che si astenga dal mettere a disposizione della Commissione il relativo importo, senza che sussista una delle condizioni previste dall'art. 13, Reg. 609 del 2014 (relativo ai c.d. importi irrecuperabili), viene meno agli obblighi ai quali è tenuto in forza della normativa comunitaria. I Paesi membri sono, infatti, esonerati dall'obbligo di versamento soltanto in caso di forza maggiore o se, dopo un'approfondita valutazione, risulti definitivamente impossibile procedere alla riscossione delle somme per motivi a essi non imputabili. Al di fuori di tali ipotesi, ogni ritardo nelle iscrizioni sul conto a favore del bilancio europeo è sanzionato, mediante l'obbligo di pagamento di un interesse di mora. Tali previsioni comportano notevoli conseguenze per gli Stati inadempienti, esponendoli a gravosi oneri finanziari. Con particolare riferimento al nostro Paese, la Corte di Giustizia ha condannato l'Italia in due occasioni, per non aver adempiuto correttamente agli obblighi di riscuotere i diritti doganali e di mettere i relativi importi a disposizione della Commissione.

Mentre, in un caso, l'inadempimento

derivava da un mero errore di compilazione dei moduli necessari al trasferimento delle somme⁷⁾, nell'altro l'Italia è stata sanzionata per non aver effettuato immediatamente la contabilizzazione dopo il rilascio del processo verbale di verifica, in un'ipotesi di controllo a posteriori di alcuni diritti doganali⁸⁾. In particolare, la Corte di Giustizia non ha accolto la difesa italiana, la quale sosteneva che il ritardo dipendesse dalla necessità di attendere eventuali osservazioni dell'operatore, a norma dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente. Per i giudici comunitari, infatti, la quantificazione dei diritti risulta già dal processo verbale di verifica, pertanto non sarebbe giustificabile alcun ritardo nella corresponsione delle somme all'Unione europea, considerato che alle autorità nazionali è consentito iscrivere le risorse proprie oggetto di contestazione e che possono subire delle variazioni, in un'apposita contabilità separata (contabilità B) o rettificare l'importo complessivo dei diritti accertati.

A seguito di tali pronunce, per limitare le ipotesi di responsabilità dello Stato italiano nei casi di ritardo nella messa a disposizione delle risorse proprie, l'Agenzia delle dogane ha emesso la circolare 24 giugno 2013, n. 10/D, nella quale sono riportate le modalità operative che gli Uffici devono adottare per evitare la corresponsione o limitare l'accumulo degli interessi di mora dovuti per errori amministrativi commessi nell'accertamento dei diritti doganali da destinare al bilancio dell'Unione europea.

Sara Armella
Lorenzo Ugolini

7) Corte di Giustizia, 12 giugno 2003, causa C-363/00, Commissione vs. Repubblica italiana, in Racc. 2003, 5767.

8) Corte di Giustizia, 17 giugno 2010, causa C-423/08, Commissione vs. Repubblica italiana, in Racc. 2010, 5449.

È innegabile che regole incomplete possono creare problemi diversi e maggiori rispetto a quelli alla cui soluzione siano destinate. Un esempio in tal senso, ad avviso di chi scrive, è costituito dall'art. 18 del regolamento 952/13 in tema di rappresentanza in dogana. Nella sua formulazione tale art. 18 appare finalizzato a porre fine alla riserva a favore di determinate categorie di operatori alla presentazione delle dichiarazioni doganali in regime di rappresentanza. Questa finalità appare deducibile da due elementi: in primo luogo, dal testo dell'art. 18, che non prevede la facoltà degli Stati membri di riservare a determinate categorie professionali l'attività di rappresentanza in dogana, facoltà che invece è prevista nell'art. 5 del regolamento 2913/92, ad oggi ancora in vigore; in secondo luogo, dal "considerando" n. 21 del regolamento 952/13, secondo cui non dovrebbe più essere possibile per uno Stato membro riservare il diritto di rappresentanza.

L'art. 18 del regolamento 952/13 sembra però costituire il risultato di un'attività incompleta del legislatore dell'Unione europea. Va ricordato che già nel regolamento 450/08, all'art. 11, non compariva più la facoltà degli Stati membri di riservare la rappresentanza in dogana a determinate categorie di soggetti. Tale art. 11 prevedeva però che dovessero essere emanate norme di attuazione che rendessero uniformi le condizioni di esercizio della rappresentanza in dogana. Questa previsione non è stata riprodotta nel regolamento n. 952/13.

Rappresentanza in dogana

Art. 18 del Regolamento 952/13 - Osservazioni critiche e rilievi propositivi sulla nuova disciplina della rappresentanza in dogana

Risulta tuttavia dai lavori preparatori del regolamento 952/13 come fosse stata proposta l'introduzione di una specifica regolamentazione in tema di rappresentanza in dogana. Nel parere 11 ottobre 2012 della Commissione per il commercio internazionale del Parlamento europeo, si proponeva, infatti, un emendamento al regolamento secondo cui "si dovrebbero quindi stabilire norme dell'Unione armonizzate per i rappresentanti doganali che operano nel mercato interno". Tale emendamento non è però confluito nel nuovo codice doganale: mentre il suo considerando n. 21 stabilisce che gli Stati membri non dovrebbero regolare unilateralmente la rappresentanza in dogana, non si prevede un intervento normativo che disciplini in modo uniforme le condizioni per l'esercizio della rappresentanza, salva la previsione della futura emanazione di norme procedurali in materia di concessione e prova dell'abilitazione (art. 21 del regolamento 952/2013).

La nuova disciplina della rappresentanza presenta, ad avviso di chi scrive, alcune criticità. Da un lato, infatti, sembra si voglia escludere che uno Stato membro possa riservare la rappresentanza in dogana a determinate categorie di soggetti; dall'altro, però, si

autorizzano gli Stati membri a fissare, conformemente al diritto dell'Unione, le condizioni alle quali un rappresentante doganale può prestare servizi nello Stato membro in cui è stabilito. Ove non corretta da un intervento normativo ulteriore o mediante una delicata operazione interpretativa, la previsione in esame manifesta una potenziale contraddizione: se lo scopo della nuova disciplina è di evitare che la rappresentanza in dogana possa essere riservata ad una determinata categoria di soggetti, la fissazione di condizioni per la prestazione di servizi di rappresentanza in dogana può non risultare coerente con la stessa finalità. In altri termini, se uno Stato membro può stabilire e stabilisce le condizioni cui è subordinato l'esercizio della rappresentanza in dogana, significa che non è consentito a chiunque prestare servizi di rappresentanza in dogana, ma solo a quei soggetti rispetto ai quali si configurano le prescritte condizioni. Le suddette criticità potrebbero essere superate in via interpretativa o mediante un'integrazione normativa.

In via interpretativa, occorrerebbe diversamente valorizzare il "considerando" n. 21 del regolamento 952/13: tale previsione, infatti, nell'escludere che si possa unilateralmente (ovvero "con una

legge emanata da uno Stato membro”) riservare il diritto di rappresentanza, dovrebbe intendersi come implicante, per l’attuazione dei suoi obiettivi, un successivo ed ulteriore intervento del legislatore dell’Unione europea, per fissare, in via di armonizzazione od uniformità, le condizioni per l’esercizio dell’attività di rappresentanza in dogana a titolo professionale. Si dovrebbe così ritenere, in via interpretativa, che l’eliminazione del riferimento alla riserva all’esercizio della rappresentanza doganale in favore di determinate categorie di operatori si possa tradurre in un divieto per lo Stato membro a mantenere un regime di riserva solo quando interverrà una disciplina della materia a livello dell’Unione europea. Sino ad allora, non dovrebbe esservi un obbligo per gli Stati membri di rimuovere regole nazionali che riservino l’attività della rappresentanza in dogana.

In via integrativa, si dovrebbe invece partire dal testo dell’art. 18 del regolamento 952/13 nella parte in cui richiama le “condizioni” alle quali ciascuno Stato membro può subordinare la prestazione di

servizi di rappresentanza in dogana da parte di soggetti stabiliti. Il punto è quello di stabilire quali condizioni possano essere introdotte dal legislatore nazionale in conformità al diritto dell’Unione europea. In linea astratta, le condizioni di esercizio possono essere formali o sostanziali, cioè legate all’iscrizione ad un albo o registro o al superamento di un esame o connesse al possesso di specifici requisiti di competenza ed esperienza, da ritenersi soddisfatti, in particolare, in caso di comprovato svolgimento, per un periodo di tempo sufficiente, di una determinata attività presso operatori abilitati. Indubbiamente l’iscrizione ad un albo o ad un registro risulta costituire più una condizione di accesso che una condizione di esercizio, ma il comprovato e continuativo possesso di specifica competenza ed esperienza (ad esempio, tramite l’acquisizione periodica di crediti formativi erogati da qualificati organismi di categoria) può costituire una condizione di esercizio. Per individuare un percorso da seguire da parte del legislatore nazionale potrebbe

prenderci a modello la direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa ai servizi del mercato interno, che l’Italia ha recepito mediante d.lgs. 57/10. La direttiva 2006/123/CE consente, infatti, agli Stati membri di subordinare l’accesso o l’esercizio ad un’attività di servizi sul loro territorio ad una serie di requisiti, purché necessari ed individuati in termini proporzionali e non discriminatori. A tal fine è ammessa la riserva in favore di “prestatori particolari a motivo della natura specifica dell’attività”. Non pare dubitabile che l’attività di rappresentanza in dogana a titolo professionale, per complessità dei contenuti e connesse responsabilità, oltre che per la rilevanza degli interessi ad essa sottesi, possa rientrare in tale ambito. Se così è, il legislatore nazionale potrà definire i requisiti di competenza e professionalità, peraltro ricavabili dalla normativa vigente, per individuare la categoria di prestatori stabiliti che possano svolgere a titolo professionale l’attività di rappresentanza in dogana.

Fabrizio Vismara

Informazioni e consulenza per assicurare la competitività delle società sul mercato dell’Unione europea e mondiale!

Studio Giffoni

International Trade Consultancy

sprl STUDIO GIFFONI bvba
rue Fernand Bernier 15
1060 Bruxelles, Belgio
www.studiogiffoni.com
tel. +32.47.55.82.913
fax +32.2.543.44.44
info@studiogiffoni.com



- Forniamo consulenza in merito alle problematiche doganali e sulle misure antidumping.
- La nostra sede si trova a Bruxelles, centro di tutte le istituzioni internazionali (Comunità europea, Organizzazione mondiale delle dogane (OMD), ...).
- Navigando sul nostro sito internet www.studiogiffoni.com sarete aggiornati sulle ultime novità in materia doganale e antidumping.

Abbonarsi al servizio “Sportello internazionalizzazione”, riceverete il bollettino@dogana sulle novità doganali e potete consultare la versione consolidata del codice doganale comunitario e le regole di origine contenute nei protocolli e in altri atti comunitari!! (Per maggiori informazioni potete telefonare al n. 06 42004621, fax 06 42004628 - Roma).

Con la circolare 20 ottobre 2014, n. 16/D, l'Agencia delle dogane e dei monopoli ha analizzato la sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 2014, C-272/14.

Come noto, con tale importante pronuncia, i giudici comunitari, da un lato, hanno confermato che la normativa italiana in materia di depositi Iva (art. 50 bis, quarto comma, d.l. 30 agosto 1993, n. 331), la quale subordina la concessione dell'esenzione dal pagamento dell'imposta all'introduzione fisica delle merci in un deposito Iva, è conforme alla Sesta direttiva Iva; dall'altro lato, hanno correttamente ribadito che non è conforme al principio di neutralità dell'Iva la normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'Iva all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante autofatturazione e registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

Al tale ultimo riguardo, in particolare, la Corte di giustizia ha fondato la propria decisione in considerazione del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'Iva, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche.

L'interpretazione fornita dall'Agencia delle dogane muove da una premessa che desta alcune perplessità, rappresentata dall'assunto secondo il quale si

Agencia delle Dogane sentenza *Equoland*

Con la circ. 20/10/2014, n. 16/D, l'Agencia delle Dogane e dei Monopoli ha analizzato la sen. della Corte Giustizia 17/7/2014, c-272/14

dovrebbe "escludere un'applicazione generalizzata delle situazioni dei Giudici europei a situazioni diverse dall'istituto del deposito fiscale ai fini Iva" (circolare 20 ottobre 2014, n. 16/D, punto 3.1, b).

Se tale considerazione può trovare applicazione con riferimento al profilo relativo alla rilevanza dell'introduzione fisica della merce importata nel deposito Iva al fine di poter beneficiare dell'esenzione del pagamento dell'imposta, altrettanto non può ritenersi con riferimento al secondo principio affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Equoland*, ai sensi del quale "in considerazione del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'Iva, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'Iva dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Sta-

to (...) D'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo italiano in udienza, il regime dell'inversione contabile previsto dalla sesta direttiva consente, in particolare, di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale constatate in taluni tipi di operazioni (...) Nei limiti in cui, secondo il giudice del rinvio, nel procedimento principale non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell'IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell'IVA" (sentenza *Equoland*, punti 41-43).

Alla luce delle chiare parole dei giudici comunitari, sembrerebbe evidente come il principio dagli stessi sancito, in relazione al principio di neutralità dell'Iva e al valore centrale del diritto alla detrazione, non possa essere in alcun modo limitato, come pretenderebbe l'Agencia delle dogane, alle fattispecie in materia di depositi Iva, dovendo al contrario trovare rigorosa applicazione in tutti i casi in cui l'Iva non versata in dogana all'atto del-

l'importazione venga comunque regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante autofatturazione e registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

E invero, la Corte di Giustizia nel legittimare il meccanismo del reverse charge, ai fini dell'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto, fa espresso riferimento a "tutte le attività economiche del soggetto passivo", con ciò sottintendendo un'applicazione generalizzata del principio sancito.

Nella circolare in oggetto, l'Agenzia, con riferimento alle conseguenze che la sentenza Equoland avrà sui contenziosi, afferma che in relazione ai procedimenti in corso e agli atti ancora suscettibili di ricorso "gli Uffici delle dogane provvederanno ad annullare in autotutela gli atti di revisione dell'accertamento relativamente alla pretesa dell'Iva all'importazione gravante sui beni non introdotti fisicamente nel deposito Iva, ma ivi contabilmente registrati a cura del depositario (...) adottando le iniziative necessarie per l'abbandono del giudizio" (circolare 20 ottobre 2014, n. 16/D, punto 3.1, b).

Un'ulteriore interpretazione della circolare in commento che desta alcune perplessità è quella relativa al profilo sanzionatorio.

Al riguardo, nella sentenza citata, la Corte di Giustizia ha affermato che la maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria del 30% potrebbe confliggere con il principio di proporzionalità, precisando, in particolare, che "per quanto riguarda la parte della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, è sufficiente ricordare che la Corte ha già dichiarato che una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di graduazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'Iva ed evitare l'evasione (...) Nella fattispecie, in considerazione dell'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente

della medesima, possa rivelarsi sproporzionata" (sentenza Equoland, punti 44-45).

A fronte di tale affermazione dei giudici comunitari, che mette chiaramente in discussione la legittimità del regime sanzionatorio previsto dall'art. 13, d. lgs. 471 del 1997, l'Agenzia delle dogane afferma che provvederà a coltivare il contenzioso con riferimento alla pretesa azionata a titolo di sanzione, rimettendo al giudice a quo la valutazione della congruità o meno della medesima.

Ciò premesso, l'Ufficio afferma che la sanzione "sarà applicata nella misura ridotta pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo, se la regolarizzazione avviene entro il 15° giorno" (circolare 20 ottobre 2014, n. 16/D, punto 3.2). Al riguardo, l'Agenzia precisa sorprendentemente che la sanzione per ritardato pagamento si applica anche nell'ipotesi in cui l'"estrazione" dei beni avvenga nel giorno medesimo di presentazione in dogana della dichiarazione di immissione in libera pratica dei beni destinati a essere introdotti nel deposito (nella misura di un quindicesimo del 30%).

Valentina Picco

Cristina Zunino



BETA-TRANS SPA, affermata società nel settore delle attività doganali, ricerca le seguenti posizioni da inserire nel proprio organico:

- doganalista qualificato in qualità di responsabile dei servizi doganali, presso la sede operativa della provincia di Milano;
- persona esperta nello svolgimento delle formalità doganali, in importazione ed esportazione, presso la filiale operativa della Provincia di Prato.

Gli interessati potranno inviare i curricula all'indirizzo di posta elettronica: betatrans@betatrans.it

la 1ª parte dell'articolo è stata pubblicata sul n. 5/2014

2ª parte

La legislazione più recente ha inquadrato l'illecito da silenzio e da ritardo nell'ambito della ordinaria tutela risarcitoria, dapprima con la l. n. 69/2009 (cfr. il nuovo art. 2-bis l. 241/90, comma 1), e successivamente con il c.p.a. del 2010 (cfr. artt. 30, comma 4, e 117, comma 6).

A fronte di un tale assetto normativo, insistere oggi su un regime di indennizzo automatico e forfettario potrebbe sembrare operazione anacronistica. Una simile impressione può però essere abbandonata e superata riflettendo, sia pure in estrema sintesi, su un dato basilare.

Alla luce del nuovo comma 9-quinquies surricordato, pare difficile disconoscere che il provvedimento adottato in via sostitutiva contenga una sorta di 'ammissione di colpa' dell'amministrazione, implicita nella dichiarazione del termine originario esistente e violato. A fronte di tale "disclosure" di parte pubblica, al Giudice amministrativo adito a fini risarcitori parrebbe spettare una funzione prevalentemente notarile, destinata a risolversi nella liquidazione del quantum risarcitorio. In questo scenario, l'impegno di un collegio giudicante (e comunque delle risorse di un organo giurisdizionale) rischia di apparire sproporzionato rispetto al tenore dell'attività ad esso demandata. Un meccanismo automatico quale quello qui propugnato riuscirebbe perciò a deflazionare il contenzioso, abbinando a tale già commendevole fi-

Legge 241/1990

evoluzione negli anni

Da un regime di indennizzo automatico e forfettario al Giudice amministrativo spetterebbe una funzione prevalentemente notarile

nalità il probabile (ulteriore) accrescimento dell'efficienza amministrativa grazie alla minaccia dell'immediato ristoro patrimoniale (con connessi profili di responsabilità erariale); con la conseguenza ultima di dare (forse non piena giustizia, ma un'accettabile) soddisfazione ai tanti cittadini poco inclini (e non a torto) ad affrontare costosi ed aleatori processi, a fronte magari di danni effettivamente subiti dalle inerzie amministrative, ma poco rilevanti economicamente.

Si potrebbe obiettare che in un periodo, quale l'attuale, di considerevoli ristrettezze per le casse pubbliche rimarrebbe difficile giustificare, anche di fronte all'opinione pubblica, meccanismi intesi ad agevolare il flusso in uscita delle finanze erariali.

Anche questa obiezione è destinata ad essere ridimensionata, tuttavia, se si pone mente ai costi che l'amministrazione in genere sopporta per affrontare un giudizio (avverso il silenzio). Anzitutto, non vigendo per il rito del silenzio una previsione analoga a quella dettata in materia di rito dell'accesso (art. 116, comma 3, c.p.a.), l'ente pubblico deve necessariamente avvalersi della difesa tecnica e non può stare in giudizio tramite proprio dipen-

dente autorizzato; ciò vuol dire, in molti casi, corrispondere i dovuti onorari ad avvocati liberi professionisti.

Secondariamente, la parte pubblica non soltanto deve affrontare il processo (impegnando in tale direzione risorse umane e materiali), ma all'esito dello stesso corre il rischio di essere condannata a versare (a titolo risarcitorio) somme più ingenti di quelle preventivabili per gli indennizzi, oltre ovviamente alle spese di giudizio (magari dei due gradi).

Se così è, il meccanismo dell'indennizzo automatico e forfettario, se basato su una ratio transattiva-conciliativa (postulante quindi la volontarietà e la consensualità delle parti, nonché la rinuncia del danneggiato ad azionare giudizialmente pretese ulteriori) ed incentrato sulla brutale ma efficace logica del "pochi maledetti e subito", potrebbe costituire un'alternativa assolutamente vantaggiosa per le stesse amministrazioni (purché non irrisoria per i privati, s'intende).

Si potrebbe perciò pensare ad un sistema di indennizzi stabiliti da norme regolamentari di vario livello, distinte per amministrazione e per tipologia proce-

dimentale, la cui liquidazione dovrebbe avvenire in contestualità con l'emanazione del provvedimento (nel quale sarebbe preferibile fosse già individuata la somma dovuta) da parte del responsabile della sostituzione, fermo l'accesso alla giurisdizione ove il danneggiato non presti il suo consenso.

Il comma 2 dell'art.1 del D.L. 5/2012 si occupa delle esclusioni ratione materiae, stabilendo che le disposizioni sopra riferite non si applicano nei procedimenti tributari e nel settore dei giochi pubblici, per i quali restano ferme le particolari norme che li riguardano.

L'esclusione dei procedimenti tributari si colloca nel solo della tradizione che li vuole soggetti a separata disciplina, sia sul piano

dell'iter procedurale (cfr. art. 13 della legge 241/90 che esclude le norme del Capo III sulla partecipazione), sia sul piano della giurisdizione (che spetta alle Commissioni tributarie). Va rilevato che perlopiù non si tratta di procedimenti ad istanza di parte (susceptibili di dare luogo a silenzio-inadempimento), ma avviati d'ufficio dalle Autorità che vantano il credito tributario. La norma sembra comunque pertinente e giustificata considerando, ad esempio, la presentazione di istanze di autotutela: in questi casi forse, sia per salvaguardare al meglio la pretesa fiscale sia per garantire una più attenta ponderazione ed uno studio più accurato della pratica (in definitiva, a vantaggio dello stesso contribuente), si sono voluti scartare meccanismi sostituti

tutivi cogenti, tali oltretutto da alterare l'ordinario assetto delle competenze.

Sempre in merito al regime delle esclusioni, non va dimenticato che l'art. 2 fa parte non del Capo III°, ma del Capo I della legge 241/90; non trova perciò applicazione il già menzionato art. 13 della legge stessa. Ne consegue che i commi novellati dal D.L. semplificazione (e quindi i meccanismi sostitutivi ivi contemplati) potrebbero allo stato operare (se non in relazione agli atti normativi, ove è inconcepibile un'alterazione delle competenze) anche nell'attività diretta all'emanazione di atti amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione. Inoltre, a differenza di quanto previsto dall'art. 10-bis in tema di preavviso di rigetto, i



ASSOCIAZIONE NAZIONALE CENTRI DI ASSISTENZA DOGANALE ASSOCAD

**NON HAI ANCORA PENSATO DI
ESERCITARE LA PROFESSIONE DEL DOGANALISTA SOTTO FORMA D'IMPRESA
CON UN CENTRO DI ASSISTENZA DOGANALE SRL (C.A.D.) ?**

COMPITI OPERATIVI ATTRIBUITI AI CAD DALLA LEGISLAZIONE VIGENTE.

1. Sono abilitati alla rappresentanza dinanzi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.
2. Sono abilitati a svolgere i compiti che lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli Enti Locali, per effetto di norme nazionali o comunitarie, possono affidare ai privati.
3. Sono abilitati a svolgere attività quali enti per le ispezioni della Comunità Europea Reg. CEE 3284/1994.
4. Sono muniti dall'Amministrazione Finanziaria dello speciale timbro conforme all'allegato 62 del DAC (Reg. 2454/93), da utilizzare per la certificazione dei documenti emessi.
5. Possono ricevere o emettere dichiarazioni doganali, asseverarne il contenuto.
6. Possono operare negli spazi doganali.
7. Possono operare anche presso i luoghi, i magazzini o i depositi dei soggetti per conto dei quali di volta in volta essi operano e presso i quali le merci si trovano giacenti.
8. Sono autorizzati a riscuotere i diritti portuali.
9. Possono asseverare i dati acquisiti ed elaborati nell'esercizio degli incarichi loro conferiti dagli operatori.
10. Sono ammessi alle procedure semplificate di cui all'art. 76 del Codice Doganale Comunitario.

INFORMATI..... TELEFONACI!!!!
CAD L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN CHIAVE MODERNA

40122 BOLOGNA - Via Riva Reno - Tel. 051 225 842 - Fax 051 274 742
(presso Consiglio Compartimentale Spedizionieri Doganali)

recapito provvisorio: CAD MESTIERI Srl 41012 CARPI (Modena)

Via dei Trasporti, 2/A - Tel. 059 657 001 Fax 059 657 044 Email: mestieri@samasped.com

meccanismi sostitutivi potranno invocarsi (a dispetto dell'elevato numero e della complessità dei procedimenti) anche nelle procedure concorsuali ed in materia previdenziale ed assistenziale ad istanza di parte.

Le modifiche apportate dal DLG.Vo 33/2013

Publicato nella G.U. n.80 del 5 aprile 2013, il decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 di riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, in vigore dal 20.4.2013, attua alcune disposizioni della legge 190 del 2012, (Legge anticorruzione), ed introduce alcuni elementi di novità quali il diritto di accesso civico, il principio della totale accessibilità delle informazioni, l'obbligo di pubblicità per alcuni atti, dati e situazioni patrimoniali, la creazione sui siti istituzionali di una apposita sezione "Amministrazione trasparente" e la relativa organizzazione.

Obiettivo del provvedimento normativo è riordinare, in un unico corpo normativo, le numerose disposizioni legislative, in materia di obblighi di informazione, trasparenza e pubblicità da parte delle pubbliche amministrazioni, susseguites nel tempo e sparse in testi normativi non sempre coerenti con la materia in argomento e, per tale motivo, non immediatamente fruibili. L'intervento di semplificazione normativa non si limita alla sola ricognizione e al coordinamento delle disposizioni vigenti ma modifica e integra l'attuale quadro normativo, in coerenza, peraltro, con la disciplina

introdotta dalla Legge n. 190 del 2012. Una rilevante novità è rappresentata dalla previsione di un sistema sanzionatorio per il mancato, ritardato o inesatto adempimento degli obblighi di pubblicazione.

Cogliamo l'occasione per segnalare che sul sito della "Gazzetta Amministrativa della Repubblica Italiana" è stato creato un focus di approfondimento e la messa a disposizione, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo, dell'applicativo web per conformare i siti istituzionali alla nuova normativa.

Trasparenza e diffusione di informazioni della P.A.

Ai sensi dell'art.11 del D. Lgs. n. 150/2009, la trasparenza è intesa come "accessibilità totale anche attraverso lo strumento della pubblicazione sui siti istituzionali delle amministrazioni pubbliche, delle informazioni concernenti ogni aspetto dell'organizzazione, degli indicatori relativi agli andamenti gestionali e all'utilizzo delle risorse per il perseguimento delle funzioni istituzionali, dei risultati dell'attività di misurazione e valutazione svolta dagli organi competenti, allo scopo di favorire forme diffuse di controllo del rispetto dei principi di buon andamento e imparzialità".

Negli ultimi anni, il principio dell'accessibilità totale agli atti è stato inserito in numerosi provvedimenti normativi. Completa e riordina la numerosa e complessa normativa riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, il D. Lg.vo 33/2013, pubblica-

to sulla Gazzetta Ufficiale n. 80 del 5 aprile 2013 che in attuazione della delega conferita al Governo dall'art.1, comma 35 della Legge 190/2012, ha lo scopo di trasmettere una maggiore chiarezza sul contenuto degli obblighi di pubblicazione.

I principali punti del provvedimento:

1. Pubblicità. Viene istituito l'obbligo di pubblicità: delle situazioni patrimoniali di politici e parenti entro il secondo grado; degli atti dei procedimenti di approvazione dei piani regolatori e delle varianti urbanistiche; dei dati, in materia sanitaria, relativi alle nomine dei direttori generali, oltre che agli accreditamenti delle strutture cliniche.

2. Trasparenza. Viene data una definizione del principio generale di trasparenza: accessibilità totale delle informazioni che riguardano l'organizzazione e l'attività delle PA, allo scopo di favorire forme diffuse di controllo democratico sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse.

3. Pubblicazione dei dati e delle informazioni sui siti istituzionali. Per consentire un'effettiva conoscenza dell'azione delle PA e per sollecitare e agevolare la partecipazione dei cittadini, dati e documenti pubblici dovranno essere diffusi e direttamente accessibili sui siti istituzionali.

4. Totale accessibilità. Si stabilisce il principio della totale accessibilità delle informazioni. Il modello di ispirazione è quello del Freedom of Information Act statunitense, che garantisce l'accessibilità di chiunque lo richieda a qualsiasi documento o dato in posses-

so delle PA, salvo i casi in cui la legge lo esclude espressamente (es. per motivi di sicurezza).

5. Accesso civico. Viene introdotto un nuovo istituto: il diritto di accesso civico. Questa nuova forma di accesso mira ad alimentare il rapporto di fiducia tra cittadini e PA e a promuovere il principio di legalità (e prevenzione della corruzione). Tutti i cittadini hanno diritto di chiedere e ottenere che le PA pubblichino atti, documenti e informazioni che detengono e che, per qualsiasi motivo, non hanno ancora divulgato.

6. Qualità e chiarezza delle informazioni. Si disciplina la qualità delle informazioni diffuse dalle PA attraverso i siti istituzionali. Tutti i dati formati o trattati da una PA devono essere integri, e cioè

pubblicati in modalità tali da garantire che il documento venga conservato senza manipolazioni o contraffazioni; devono inoltre essere aggiornati e completi, di semplice consultazione, devono indicare la provenienza ed essere riutilizzabili (senza limiti di copyright o brevetto).

7. Obbligo di durata delle pubblicazioni. Si stabilisce la durata dell'obbligo di pubblicazione: 5 anni che decorrono dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui decorre l'obbligo di pubblicazione e comunque fino a che gli atti abbiano prodotto i loro effetti (fatti salvi i casi in cui la legge dispone diversamente).

8. Amministrazione trasparente. Si prevede l'obbligo per i siti istituzionali di creare un'apposita se-

zione - "Amministrazione trasparente" - nella quale inserire tutto quello che stabilisce il provvedimento.

9. Piano triennale per trasparenza e integrità. Viene disciplinato il Piano triennale per la trasparenza e l'integrità - che è parte integrante del Piano di prevenzione della corruzione - e che deve indicare le modalità di attuazione degli obblighi di trasparenza e gli obiettivi collegati con il piano della performance.

10. Pubblicazione dei curricula, stipendi e incarichi del personale dirigenziale. Altre disposizioni riguardano la pubblicazione dei curricula, degli stipendi, degli incarichi e di tutti gli altri dati relativi al personale dirigenziale e la pubblicazione dei bandi di con-



C.A.D. MESTIERI Srl

Società unipersonale
Capitale sociale interamente versato € 52.000,00

CENTRO ASSISTENZA DOGANALE Legge 6-2-1992 n. 66 art. 7 comma 1 septies
AUTORIZZAZIONE N. 2167/DIV. V/SD DEL 09.10.1998
MINISTERO DELLE FINANZE DIREZIONE GENERALE DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E IMPOSTE INDIRETTE
ALBO NAZIONALE C.A.D. N. 30 DEL 16.10.1998 MINISTERO DELLE FINANZE DG SD DIV. V

41012 CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2/A
Tel. + 39 059 657 001 più linee
Fax + 39 059 657 044 Telex 510631 Samasped I
Internet: www.samasped.com
E-mail: info@samasped.com
REA 283000
Registro Imprese MO - 1996-144082
Partita IVA 0234 837 0368

**CENTRO ELABORAZIONE DATI INTRASTAT
ASSEVERAZIONI
SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE, IVA COMUNITARIA,
ACCISE E COMMERCIO ESTERO**

**• ESPERTO NEL SETTORE TESSILE ABBIGLIAMENTO
E NELLA GESTIONE DEL TPP VERSO QUALSIASI PAESE**

corso adottati per il reclutamento, a qualsiasi titolo, del personale presso le PA. Stop agli stipendi in caso l'incarico conferito da una pubblica amministrazione, ad esempio ad un esterno, non sia stato regolarmente pubblicato on line sul sito dell'amministrazione. E lo stesso vale per le gare se i relativi bandi non potevano essere conosciuti da tutti.

Tale concetto di trasparenza, secondo il legislatore, è inteso a favorire la partecipazione dei cittadini e degli stakeholders all'attività delle Pubbliche Amministrazioni ed è funzionale a tre scopi:

1. sottoporre a controllo diffuso ogni fase di gestione della performance per consentire il miglioramento, assicurare la conoscenza a cittadini e stakeholders, dei servizi resi dalle amministrazioni, delle loro caratteristiche quantitative e qualitative, nonché delle loro modalità di erogazione;

2. prevenire fenomeni corruttivi;

3. promuovere l'integrità nelle pubbliche amministrazioni.

Per raggiungere tali finalità, ogni amministrazione, sulla base delle linee guida elaborate dalla Commissione indipendente per la valutazione, l'integrità e la trasparenza (CIVIT) è tenuta ad adottare un Programma triennale per la trasparenza e l'integrità da aggiornare annualmente.

Ricordiamo che tale materia, sulla base delle prestazioni di cui all'articolo 117 della Costituzione, nel testo modificato dalla riforma del titolo V, è compresa tra le materie riservate alla competenza legislativa esclusiva dello Stato. Per cui le amministrazioni regionali e locali sono tenute a dar-

vi applicazione e possono esclusivamente ampliare le forme di pubblicità, ma non possono in nessun caso incidere in modo limitativo sulle informazioni da pubblicare.

Alla base di tale scelta c'è la considerazione che la Trasparenza sia uno strumento per assicurare i valori costituzionali dell'imparzialità e del buon andamento delle pubbliche amministrazioni, così come sanciti dall'art.97 Cost., per favorire il controllo sociale o diffuso sull'azione pubblica, per migliorare la qualità dell'attività amministrativa, per promuovere la cultura della legalità e per prevenire i fenomeni corruttivi. L'attuazione della trasparenza, viene spiegato nella circolare, rappresenta una opportunità per dirigenti e funzionari pubblici, in quanto consente di evidenziare il corretto agire amministrativo alimentando la fiducia dei cittadini, cui il D.Lg.vo 33/2013 riconosce il ruolo di attori fondamentali per la prevenzione dei fenomeni di corruzione nella pubblica amministrazione.

Principali tematiche affrontate nella circolare in oggetto sono:

- a. gli obblighi di pubblicazione riguardanti i componenti degli organi di indirizzo politico: pubblicazione sul sito internet dell'atto di nomina o di proclamazione, del curriculum, dei compensi connessi all'assunzione della carica e tutte le informazioni patrimoniali (proprietà immobiliari, beni mobili registrati, possesso di azioni, dichiarazioni dei redditi ed eventuali altri incarichi), queste ultime estese anche a coniugi e parenti entro il secondo grado;

- b. il funzionamento dell'"accesso civico", strumento introdotto dal D.Lgs. 33/2013 che consente a chiunque di chiedere la pubblicazione di documenti, informazioni o dati che l'amministrazione avrebbe dovuto pubblicare in base alla legge. La circolare chiarisce, inoltre, le differenze che sussistono tra il diritto di accesso di cui alla L. 241/1990 e l'accesso civico di cui, appunto al D.Lgs. 33/2013;

- c. le sanzioni previste dal D.Lgs. 33/2013 in caso di inadempimento dell'obbligo di pubblicazione, che dà luogo a responsabilità dirigenziale, disciplinare, amministrativa e all'applicazione di sanzioni amministrative a carico dei soggetti tenuti a collaborare per l'attuazione.

La pubblicazione sui siti pubblici

Il principale strumento attraverso cui il legislatore intende conseguire maggiori livelli di trasparenza rispetto all'azione della Pubblica Amministrazione è la pubblicazione sui siti istituzionali delle PA. La pubblicazione sul sito internet di ogni Pubblica Amministrazione delle informazioni previste dal legislatore costituisce un vincolo obbligatorio anche per le regioni e gli enti locali: siamo infatti in presenza di disposizioni relative al livello minimo essenziale delle prestazioni relative ai diritti civili e sociali.

Caratteristiche della pubblicazione

- Presenza sul sito internet di ogni pubblica amministrazione di una pagina denominata "Trasparenza, valutazione e merito" a cui si debba accedere direttamente da quella iniziale, nella quale deve peraltro essere adeguata-

mente valorizzata.

- Ricorso al "Formato aperto" in alternativa al "Formato proprietario": con tale locuzione si intende la necessità che queste notizie presenti sul sito internet siano liberamente accessibili, possano essere scaricate e siano indicizzabili tramite i motori di ricerca. Attraverso il formato aperto la PA persegue un duplice obiettivo: garantire la cd interoperabilità e cioè l'accesso ai dati nel lungo periodo senza incertezza presente e futura riguardo ai diritti legali o le specifiche tecniche; incoraggiare la concorrenza invece di consentire a un solo produttore di mantenere il controllo su di un formato proprietario per inibire l'uso di prodotti concorrenti.

- Tuttavia, la semplice pubblicazione dei dati non è sufficiente

a garantire, da sola, la trasparenza. I dati pubblicati, infatti, debbono essere chiari, comprensibili, accessibili. E' utile ricordare che nella comunicazione delle informazioni sulle attività della PA attraverso i siti web, entrano in gioco anche le caratteristiche dei siti, così come delineate dalle disposizioni del CAD (artt. 53 e ss.) e secondo le quali: "Le pubbliche amministrazioni centrali realizzano siti istituzionali su reti telematiche che rispettano i principi di accessibilità, nonché di elevata usabilità e reperibilità, anche da parte delle persone disabili, completezza di informazione, chiarezza di linguaggio, affidabilità, semplicità di consultazione, qualità, omogeneità ed interoperabilità."

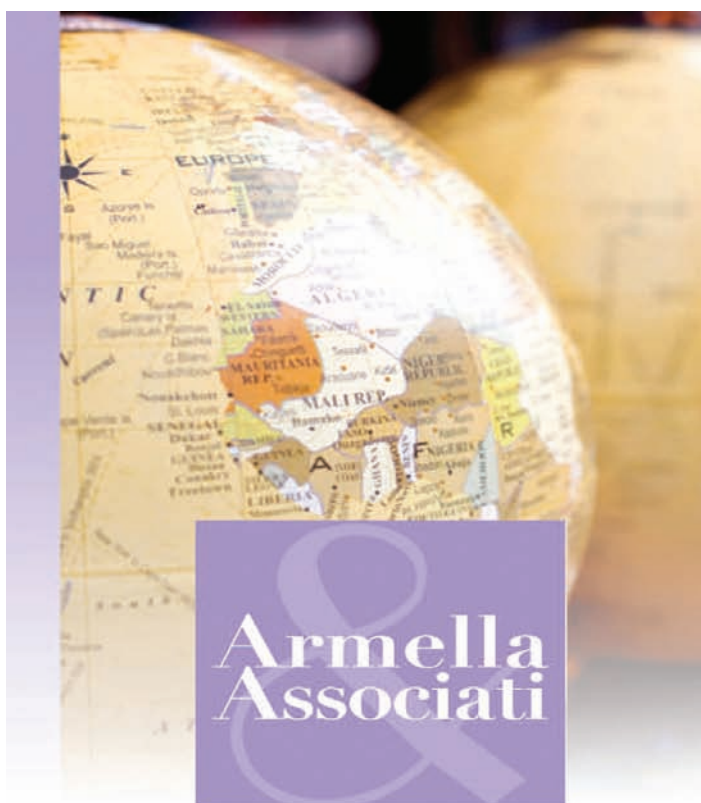
E' disponibile sul sito del Dipartimento della Funzione Pubblica la

Bussola della trasparenza, uno strumento on line nato per monitorare il livello di trasparenza dei portali della PA e per una verifica sul rispetto delle linee guida dei contenuti minimi diffuse dal Ministero della Funzione Pubblica. Attraverso le segnalazioni degli utenti e delle stesse PA viene stilata la classifica dei migliori siti della PA, pubblicata sullo stesso portale.

Ultimi chiarimenti sul D.Lgs. 33/2013

Firmata dal Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, Gianpiero D'Alia, la circolare n. 2 del 19 luglio 2013 fornisce chiarimenti ed indicazioni in materia di trasparenza della pubblica amministrazione, alla luce del Dlg.vo 33/2013, il provvedimento che ha inteso rafforzare lo strumento della trasparenza.

La circolare viene indirizzata al-



Studio Legale Tributario

Diritto doganale

Avvocati fiscalisti

Contenzioso tributario

Fiscalità dell'energia

Iva e Accise

Tributario nazionale e internazionale

Genova

16121, p.zza De Ferrari 4/2

Tel. +39 010 8595200

Milano

20121, piazzetta Pattari 1/3

Tel. +39 02 78625150

segreteria@studioarmella.com | www.studioarmella.com

le pubbliche amministrazioni, agli enti pubblici economici e alle società a partecipazione pubblica, cui il Ministro raccomanda di dedicare la massima attenzione affinché gli adempimenti di trasparenza siano curati in maniera tempestiva e funzionale alle esigenze dei cittadini.

L'attuazione della trasparenza, viene spiegato nella circolare, rappresenta una opportunità per dirigenti e funzionari pubblici, in quanto consente di evidenziare il corretto agire amministrativo alimentando la fiducia dei cittadini, cui il D.Lgs. 33/2013 riconosce il ruolo di attori fondamentali per la prevenzione dei fenomeni di corruzione nella pubblica amministrazione.

Principali tematiche affrontate nella circolare in oggetto sono:

1. gli obblighi di pubblicazione riguardanti i componenti degli organi di indirizzo politico: pubblicazione sul sito internet dell'atto di nomina o di proclamazione, del curriculum, dei compensi connessi all'assunzione della carica e tutte le informazioni patrimoniali (proprietà immobiliari, beni mobili registrati, possesso di azioni, dichiarazioni dei redditi ed eventuali altri incarichi), queste ultime estese anche a coniugi e parenti entro il secondo grado;

2. il funzionamento dell' "accesso civico", strumento introdotto dal D.Lg.vo 33/2013 che consente a chiunque di chiedere la pubblicazione di documenti, informazioni o dati che l'amministrazione avrebbe dovuto pubblicare in base alla legge; la circolare chiarisce, inoltre, le differenze che sussistono tra il diritto di ac-

cesso di cui alla legge 241/1990 e l'accesso civico di cui, appunto al D.Lg.vo 33/2013;

3. le sanzioni previste dal D.Lg.vo 33/2013 in caso di inadempimento dell'obbligo di pubblicazione, che dà luogo a responsabilità dirigenziale, disciplinare, amministrativa e all'applicazione di sanzioni amministrative a carico dei soggetti tenuti a collaborare per l'attuazione;

4. i soggetti che vigilano sull'attuazione delle disposizioni in materia di vigilanza: il responsabile della trasparenza, gli Organismi Indipendenti di Valutazione (OIV), la Commissione indipendente per la Valutazione, la trasparenza e l'Integrità delle amministrazioni pubbliche (CIVIT), il Dipartimento della funzione pubblica e, infine, l'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici (AVCP), con riferimento alle procedure di appalto;

Le ultime novità dell'anno 2014

Nella Gazzetta Ufficiale del 12 marzo 2014 è stata pubblicata la direttiva 9 gennaio 2014 della Funzione Pubblica contenente le linee guida per l'applicazione dell'art. 28 D.L. 69/2013 (conv. in L. 98/2013) in materia di indennizzo da ritardo nella conclusione del procedimento ad istanza di parte. La disposizione in esame, si ricorda, modifica l'art. 2-bis L. 241 del 1990, introducendo il comma 1-bis. Si prevede il diritto dell'interessato ad ottenere un indennizzo da ritardo, ovvero, il pagamento di una somma pari a 30 euro per ogni giorno di ritardo fino ad un massimo di 2.000 euro; l'importo è calcolato a partire dal giorno successivo alla data in cui il procedimento avrebbe do-

vuto essere concluso. La disposizione si applica ai procedimenti relativi all'avvio e all'esercizio dell'attività d'impresa avviati ad istanza di parte iniziati a partire dal 21 agosto 2013.

La Funzione Pubblica precisa che detta fattispecie di indennizzo da ritardo va tenuta ben distinta da quella da danno da ritardo di cui al comma 1 dell'art. 2-bis della L. 241/1990. Quest'ultima, infatti, presuppone l'avvenuta prova dell'esistenza stessa del danno, del comportamento colposo o doloso dell'Amministrazione e, ancor di più, della dimostrazione dell'esistenza di un nesso di causalità tra il danno lamentato e la condotta posta in essere dalla Pubblica Amministrazione.

L'indennizzo da ritardo costituisce una disposizione applicabile in tutte quelle fattispecie in cui il procedimento, ad istanza di parte, debba concludersi entro un determinato periodo di tempo e, ciò, a prescindere dalla natura giuridica del termine apposto e, quindi, dalla circostanza che il termine abbia un carattere perentorio (e determini il venir meno del potere dell'Amministrazione di pronunciarsi) o ordinatorio (persistendo il relativo potere). L'utilizzo del termine «indennizzo» consente di ritenere, si afferma nel documento, che il pagamento della somma di cui si tratta debba essere dovuto anche nell'eventualità in cui la mancata emanazione del provvedimento sia riconducibile ad un comportamento "scusabile", e astrattamente "lecito", dell'Amministrazione.

Domenico Ventresca

Dogana: regole comuni e tendenze a livello globale

Quello della rappresentanza doganale è uno degli istituti maggiormente toccati dalla recente riforma della normativa doganale dell'Unione, culminata nell'adozione del Regolamento (UE) N. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 (Codice doganale dell'Unione o "Codice Doganale Unionale"), entrato in vigore dal 30 ottobre 2013.

Attualmente, le modalità di fornitura delle prestazioni di intermediazione (o rappresentanza) doganale all'interno dell'Unione europea, soprattutto quelle di tipo professionale, sono regolamentate in maniera autonoma dalle legislazioni nazionali di ciascuno Stato membro. Non esiste alcuna disciplina armonizzata di tali attività a livello europeo, e del resto non potrebbe essere altrimenti, in quanto quelle delle professioni (o "attività autonome") costituisce un ambito che non rientrando tra le competenze dirette dell'UE, è sottratto completamente alla potestà legislativa delle istituzioni di Bruxelles, che ai sensi del Trattato sull'UE (articolo 53, ex articolo 47, TCE), possono unicamente adottare Direttive volte a favorire l'accesso e l'esercizio, nonché il coordinamento delle di-

La rappresentanza doganale è uno degli istituti maggiormente toccati dalla recente riforma della normativa doganale dell'Unione

sposizioni legislative, regolamentari e amministrative adottate dagli Stati membri in materia di professioni.

Occorre fare un'ulteriore premessa. Nell'ambito del diritto UE, le libere professioni sono concepite non tanto come il prodotto di una attività intellettuale, quanto piuttosto come un servizio, ed in quanto tali sono ricollegate al principio di libera circolazione, che com'è noto vieta ogni forma di limitazione volta a restringere ogni forma concorrenziale e di competizione tra i relativi prestatori nell'ambito del mercato europeo. Da ciò nasce la tendenza giurisprudenziale volta ad assimilare le attività libero-professionali alle attività di impresa ed il rifiuto della Commissione europea ad intervenire per creare una figura professionale di spedizionario doganale legittimato a prestare i suoi servizi su tutto il territorio dell'Unione.

A livello nazionale, esistono notevoli differenze circa il modo in cui ciascun fornitore di servizi doganali opera all'interno dei vari Stati che compongono il territorio dell'Unione europea. Alcuni Paesi infatti rego-

lamentano tale figura in maniera assai dettagliata, richiedendo requisiti rigorosi al fine dell'esercizio delle attività di rappresentanza doganale, mentre altri hanno scelto di liberalizzare completamente il settore, sulla base della convinzione che una deregolamentazione delle attività di rappresentanza doganale porti ad un abbattimento dei costi per le imprese che scelgono di rivolgersi ad intermediari per l'assolvimento delle formalità doganali. Il che tuttavia, come dimostra la pratica, non è sempre vero. Così come non trova riscontro nella realtà l'affermazione, sostenuta da alcune associazioni europee rappresentative di altri comparti della logistica, secondo cui una deregolamentazione dei servizi doganali favorirebbe un calo dei costi per le imprese, auspicando addirittura che queste ultime possano in futuro fare a meno degli intermediari doganali, gestendo in proprio le incombenze doganali. Si tratta di un'affermazione priva di qualsiasi fondamento logico o fattuale e che contrasta con l'attuale tendenza verso l'outsourcing a società e

professionisti dei servizi di assistenza in dogana. Se si considera infatti che per poter gestire in proprio le formalità doganali, le imprese dovranno strutturarsi adeguatamente, internalizzando le necessarie competenze ed assumendo personale specializzato, non si vede come questa situazione possa generare risparmi di costi, tanto più se si tiene conto del fatto che numerosi studi, alcuni dei quali condotti anche in Europa, hanno dimostrato come negli ultimi anni le imprese stiano seguendo proprio la tendenza opposta: ossia quella dell'esternalizzazione sempre più accentuata delle attività di tipo doganale e logistico in genere, data l'alta incidenza dei costi connessi a tali funzioni. Fenomeno questo che è stato acuito dalla crisi economica globale degli ultimi anni.

Occorre tuttavia analizzare la regolamentazione dei servizi di intermediazione doganale in Europa tenendo conto anche quanto accade al di fuori dell'UE. Dal confronto con altri Paesi emerge infatti la constatazione che quasi ovunque nel mondo viene prevista una disciplina specifica relativa agli intermediari in dogana, la quale impone dei requisiti specifici necessari ai fini del legittimo esercizio della loro attività.

La lista dei Paesi che regola una figura professionale di spedizioniere doganale ("customs broker" o "customs clearing agent"), è particolarmente numerosa. Si va dagli Stati Uniti al Giappone, a Russia ed Australia

per passare alla quasi totalità dei Paesi africani e dell'America latina, i quali prevedono tutti un corpo di regole assai rigorose per l'esercizio delle attività di intermediazione doganale, avente per fine principale la tutela degli interessi finanziari nazionali. Avendo infatti tali intermediari il compito di redigere e depositare le dichiarazioni doganali per conto delle imprese che effettuano transazioni internazionali, il loro ruolo nel calcolo e versamento dei dazi doganali è determinante. Una semplice negligenza, errore o malafede nella compilazione della bolletta doganale può comportare la perdita di ingenti somme dal bilancio degli Stati. Da qui l'esigenza di porre un filtro pubblico all'esercizio di tali attività, in modo da garantire che le stesse vengano svolte solo da soggetti competenti, affidabili ed in possesso di specifiche capacità tecniche (oltre che di un'adeguata infrastruttura informatica che consenta lo scambio di informazioni e dati con le dogane).

Questo è il motivo per cui la maggior parte dei Paesi del mondo ha ritenuto opportuno riservare le funzioni di rappresentanza doganale ad alcune persone (a seconda dei casi, fisiche o giuridiche) soggette a specifici obblighi di qualificazione, formazione ed aggiornamento professionale. I rapporti con le dogane infatti, richiedono un'ampia ed articolata conoscenza di nozioni e norme procedurali non solo nel campo

strettamente doganale, ma anche in quelli merceologico, fiscale, valutario e commerciale. Occorre ricordare che la complessità delle informazioni e dei dati da presentare in occasione del compimento di una transazione internazionale, il tecnicismo delle regole di classificazione, di determinazione del valore doganale e dell'origine delle merci, possono facilmente condurre a errori dichiarativi ed al versamento di un livello di dazi inferiori a quelli dovuti. Il ruolo del rappresentante doganale non è dunque semplicemente quello di "trasmettitore di informazioni" nei confronti delle dogane. Alla base della compilazione di una bolletta doganale v'è la conoscenza di regole assai complesse e tecniche, soggette a continui cambiamenti.

Proprio per evitare, o quanto meno ridurre l'incidenza degli errori dichiarativi, un numero crescente di imprese oggi, soprattutto quelle piccole e medie, che normalmente non possiede specifiche competenze interne in ambito doganale, preferisce ricorrere a figure professionali di provata esperienza al fine di adempiere alle formalità imposte dalla normativa doganale, facendo leva su queste per accedere alle varie semplificazioni e facilitazioni previste dalla legislazione doganale. Lo dimostra il sopra citato fenomeno, in atto a livello globale, dell'esternalizzazione dei servizi doganali e logistici.

Il confronto con gli altri Paesi, ed in particolare con gli Stati

Uniti, mostra che mentre in Europa si continua ad insistere sulla liberalizzazione dei servizi doganali, nel resto del mondo i criteri di accesso e di esercizio della professione di spedizioniere doganale (o di intermediario doganale in genere) vengono resi ancora più selettivi, con la tendenza a trasformare tale figura in un vero e proprio 'alter ego' delle dogane, un soggetto agente a latere dell'amministrazione destinato ad integrare le funzioni di quest'ultima, facendo leva sulla competenza e professionalità di cui dispone in materia doganale e di commercio estero.

In particolare, da una comparazione delle legislazioni nazionali e regionali in materia di intermediari di servizi doganali

emerge un dato comune. Nella maggior parte dei Paesi, fermo restando il principio secondo cui le imprese sono libere di svolgere in proprio le funzioni dichiarative in dogana senza avvalersi di alcun servizio di brokerage (con alcune limitate eccezioni in certi Paesi africani o dell'America Latina), le attività di intermediazione doganale sono riservate a soggetti adeguatamente qualificati e in possesso di specifiche competenze preventivamente accertate dalle autorità pubbliche.

In genere, a tali soggetti viene richiesto il possesso di una valida licenza rilasciata dalle autorità pubbliche, di essere iscritti in un apposito elenco, albo o raggruppamento professionale e di possedere determinati requisiti

di moralità e di affidabilità soggetti a verifiche periodiche al fine di accertarne il mantenimento nel tempo.

Il principio alla base delle regolamentazioni adottate dalla maggior parte dei Paesi del mondo è, che quando si tratta di compiere formalità ed adempimenti doganali per conto altrui, così come pure di rappresentare un dato operatore innanzi alle autorità doganali, le autorità pubbliche richiedono alcune garanzie. In particolare, è necessario che l'intermediario sia registrato od accreditato davanti alle dogane e provi di essere in possesso di speciali requisiti di competenza, conoscenza ed affidabilità con riguardo alle procedure doganali. I requisiti di "competenza" e



BETA-TRANS S.p.A.

C.A.D. BIANCULLI s.r.l

Centro di Assistenza doganale

2007
50°



Beta-Trans mette a disposizione sul territorio nazionale (Milano, Prato, Bologna), per una completa attività di gestione magazzino conto terzi, più di 80.000 mq. di magazzino e 15.000 mq. di uffici, assistiti per l'attività doganale dal "C.A.D. Bianculli"

“conoscenza” di solito implicano una valutazione preliminare da parte delle autorità pubbliche, la quale è effettuata attraverso un esame orale combinato con un periodo di pratica. Questo processo termina normalmente con il rilascio di una licenza od una autorizzazione. L’“affidabilità” e l’onorabilità (attestata dall’assenza di precedenti di tipo penale, in particolare per quanto riguarda i reati contro lo Stato od il patrimonio) sono invece condizioni indispensabili all’esercizio dei servizi di rappresentanza doganale, al punto che ogni volta che tali elementi vengono meno, scatta una revoca della licenza o la cancellazione/radiazione dal relativo albo o elenco.

Tutte le restrizioni imposte all’esercizio della rappresentanza doganale sono intese a limitare l’esercizio della rappresentanza doganale solo a soggetti in possesso dei requisiti di cui sopra, in quanto si ritiene che tale soluzione sia idonea a ridurre la possibilità di frodi o di altre irregolarità dichiarative in grado di impattare in maniera negativa sulle entrate pubbliche.

Il ruolo coperto dai rappresentanti doganali è poliedrico. Innanzitutto essi sono facilitatori del commercio, in quanto supportano le imprese nel disbrigo di formalità che difficilmente queste sono in grado di gestire da sole (si pensi soprattutto alle piccole e medie imprese, che solitamente non dispongono di personale specifico o di conoscenze tecniche per la gestione

delle incombenze di carattere doganale). Le procedure di commercio internazionale sono infatti tecnicamente complesse e richiedono il trattamento di una ampia gamma di dati, informazioni e documenti, nonché competenze altamente specialistiche. Il Capitolo 8 della Convenzione riveduta di Kyoto (Relazioni tra le dogane e terzi), consolida tale principio evidenziando come l’utilizzo di uno specialista nei rapporti con le autorità doganali è una soluzione che contribuisce a rendere più rapida la circolazione delle merci: “...gli importatori e gli esportatori possono impiegare specialisti che si occupano di complesse e dettagliate procedure doganali a loro poco familiari, i quali possono agire per loro conto in tempi e luoghi che questi troverebbero sconvenienti. I servizi di trasporto e di spedizione sono in grado di velocizzare la circolazione delle merci ad essi affidate, attraverso i controlli doganali, a vantaggio della sempre maggiore quantità di spedizioni che sono sensibili al fattore tempo. Le dogane possono sdoganare ed in maniera più regolare e prevedibile le merci, meglio gestendo così le proprie risorse ed i tempi di svincolo per gli operatori. In alcuni Paesi, le dogane hanno il vantaggio di trattare con agenti e broker che sono maggiormente esperti dei loro clienti nella gestione dei requisiti richiesti dalle procedure doganali.

I rappresentanti doganali ancora, offrono un’ampia gamma

di servizi specializzati per aiutare gli operatori a sviluppare nuove linee di prodotto, esplorare nuovi mercati, valutare l’impatto della globalizzazione e ridurre i costi di penetrazione commerciale all’estero.

Essi svolgono poi un importante ruolo di controllo di coerenza formale e sostanziale della transazione doganale, controllo che è evidentemente di tipo documentale (entrando il rappresentante doganale in rapporto diretto con la sola documentazione fornitagli dal cliente e non anche con le merci), il quale precede e si aggiunge all’attività ispettiva vera e propria svolta dalle dogane.

I rappresentanti doganali, purché adeguatamente qualificati, possono di conseguenza contribuire a ridurre l’incidenza degli errori dichiarativi, date le competenze specialistiche possedute nella classificazione, nonché nella determinazione del valore e origine della merce, con il relativo calcolo dei dazi.

Una funzione più moderna dei rappresentanti doganali, sperimentata da vari Paesi del mondo (es. Giappone e Stati Uniti), è quella dell’intermediario professionale come estensione vera e propria dell’amministrazione doganale che consente di migliorare l’efficienza di queste ultime, liberandole da alcune funzioni “improduttive” (come ad es. l’esecuzione di determinati tipi di controlli), in maniera da consentire alle prime di concentrarsi su compiti più stra-

tegici e delicati. In tal caso tali soggetti vengono assoggettati a controlli assai rigidi, effettuati talvolta attraverso audit regolari sulla loro attività. Un esempio è l'iniziativa lanciata ad aprile 2011 dalle dogane americane denominata "Broker Regulatory Revision Project", volta ad elevare gli standard qualitativi ed ampliare le funzioni dello spedizioniere doganale, rendendolo un partner sempre più stretto dell'amministrazione. Il customs broker infatti, essendo un intermediario fra impresa e dogana, ha un rapporto assai stretto e continuo con le imprese che rappresenta.

La posizione privilegiata di contatto diretto con gli opera-

tori commerciali di cui gode, può dunque essere sfruttata dalle dogane per eseguire, per il suo tramite, una serie di verifiche e controlli sulle imprese che rappresenta.

In definitiva, se si volge lo sguardo al panorama internazionale, un denominatore comune sembra legare la maggioranza dei Paesi del mondo, rappresentato dal fatto che la maggior parte di essi prevede severi requisiti di accesso alle funzioni di intermediazione doganale. La ragione è che queste attività, dato il loro potenziale impatto sulle entrate pubbliche, possono determinare notevoli perdite di entrate fiscali se svolte senza alcun controllo. An-

cora una volta si può citare il caso degli Stati Uniti. In questo Paese infatti, i customs broker rappresentano l'unica categoria alla quale è concesso di esercitare qualsiasi attività di intermediazione doganale per conto di terzi.

A tal fine, è richiesto il possesso sia di una licenza valida a livello Federale, che di un'autorizzazione per ciascun distretto doganale in cui intendono effettuare la loro attività. Inoltre, tutti i customs broker (sia quelli che si occupano attivamente oppure no dello svolgimento di attività doganali), sono tenuti a presentare ogni 3 anni al Segretario del Tesoro, uno specifico rapporto (deno-



41012 CARPI (Mo)
Via Ferrara, 19 - Tel. (059) 683805
C.F. MST FNC 44T01 E522Y
P.IVA 01902420361
Patente N° 4805 rilasciata da:
Ministero delle Finanze
Dir. Gen.le delle Dogane
Iscritto Albo Professionale
Spedizionieri doganali di
Bologna al N° 497

Dott. Franco Mestieri
Spedizioniere Doganale

Sede operativa
CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2A
Tel. 059 657 001
Fax 059 657 044
E-mail: mestieri@samasped.com

Consulenze in :

- *Commercio Estero*
- *Intrastat*
- *Iva Comunitaria*
- *Accise*
- *Materia doganale (Diritto Doganale Comunitario)*
- *Contenzioso Doganale e ricorsi*
- *Docenze e Formazione*

minato "status report") nel quale devono dichiarare se sono attivamente occupati in attività di brokeraggio doganale; il nome ai sensi del quale esercitano la loro attività e la loro sede d'affari principale.

La mancata presentazione di tale rapporto determina la sospensione o la revoca della licenza di customs broker. In ultimo, le dogane americane hanno avviato ad aprile 2011 il sopra citato programma, denominato "broker revision project", tuttora in fase pilota, che tende a sfruttare il customs broker, quale intermediario fra impresa e dogana, per eseguire una serie di controlli (es. quelli sulla legittimità sulle operazioni che l'impresa-cliente intende porre in essere) che per le dogane comporterebbero un notevole dispendio di tempo. Essendo lo spedizioniere doganale il soggetto che si occupa della raccolta e della trasmissione (non solo alle dogane) di tutti i dati e le informazioni che documentano le stesse, nessuno meglio di lui è in grado di eseguire un primo controllo volto a saggiarne la regolarità.

Regolamentazioni simili e livelli di restrizione analoghi a quelli degli USA per quanto riguarda l'esercizio della rappresentanza doganale sono attualmente previste in Australia, Canada, Cina, Giappone, Messico, Russia e India, per citare i maggiori paesi del mondo.

Tutti questi territori hanno infatti scelto di riservare le funzioni di rappresentanza doganale ad

alcune figure altamente regolamentate (che richiedono cioè una preventiva registrazione e/o licenza da parte una pubblica autorità od un organismo professionale accreditato dalle autorità pubbliche), sottoposte a restrizioni che mirano a garantire all'amministrazione doganale che la presentazione di una dichiarazione doganale per conto di terzi venga eseguita solo da soggetti dotati requisiti speciali di affidabilità e competenza, così da ridurre la possibilità di frodi od altre irregolarità.

E' sorprendente come in un periodo di forti convergenze verso schemi univoci delle iniziative in ambito doganale (merito soprattutto dei vari strumenti di armonizzazione promossi da OMC e OMD), si registrino scelte così diverse tra Unione europea e resto del mondo in materia di regolamentazione delle funzioni di intermediazione doganale.

Il nuovo Codice doganale unionale istituisce la categoria del "rappresentante doganale", nella quale andrà a confluire tutta la variegata gamma di intermediari doganali che operano nei 28 Paesi dell'UE, spedizionieri doganali compresi. Nel quadro della nuova disciplina, ciascuno Stato membro viene lasciato sostanzialmente libero di regolamentare al proprio interno le modalità di accesso e di esercizio delle attività in questione, ma quando intermediari di altri Stati membri chiederanno di operare nel loro territorio in qualità di rappresentanti doganali, questi non potranno fa-

re altro che ammetterli, rinunciando preliminarmente a verificare il loro grado di competenza e preparazione, a condizione che i soggetti in questione siano in possesso di una certificazione AEO (del tipo "C" o "F"), oppure di un'abilitazione ad hoc rilasciata dalle dogane del Paese dove sono stabiliti che però, per poter essere ottenuta, richiede stranamente il soddisfacimento degli stessi criteri previsti per l'AEO.

A parte la curiosità di tale soluzione e la confusione che sembra ancora regnare tra AEO e rappresentante doganale - due figure che spesso si sovrappongono nella suddetta regolamentazione - non si può fare a meno di notare una situazione a dir poco paradossale: se nel resto del mondo si fa di tutto per responsabilizzare maggiormente gli intermediari doganali, portandoli sempre più al fianco delle dogane nella lotta delle situazioni irregolari o illecite, in Europa si cerca di deresponsabilizzarli, liberalizzando le funzioni di intermediazione in dogana, viste semplicemente come un costo per le imprese per via del compenso che tali soggetti percepirebbero per il fatto di curare per conto altrui le formalità dichiarative in dogana.

In tale approccio si trascura però che il ruolo dello spedizioniere non è semplicemente quello di veicolare informazioni e dati alle dogane per conto/in nome delle imprese. Come si è accennato più sopra, la compilazione di una bolletta dogana-

le richiede la conoscenza di regole e procedure assai complesse e soggette a continui cambiamenti che richiedono un'attenzione ed una necessità di documentazione ed aggiornamento costanti.

Ma quello che è ancora più preoccupante è il fatto che questa eccessiva flessibilità nell'accesso ed esercizio delle funzioni di intermediazione doganale rischia di produrre conseguenze pregiudizievoli anche al di fuori dell'UE, per via del fatto che quelle catene logistiche che hanno inizio all'interno del territorio dell'Unione e terminano al di fuori di esso avranno fra le loro maglie un anello debole, costituito dalla presenza di un soggetto (intermediario doganale) sprovvisto di adeguati requisiti di competenza, affidabilità e professionalità. Non va dimenticato infatti che la sicurezza di ogni catena logistica è pari a quella del suo anello più debole.

Non si comprende allora questo atteggiamento superficiale di liberalizzazione indiscriminata delle funzioni di rappresentanza doganale adottato dall'Unione europea, che oltre ad essere in controtendenza con quanto avviene nel resto del mondo, sembra trascurare la natura sensibile, come si è accennato più sopra, delle funzioni di intermediazione doganale, dato il loro impatto potenzialmente pregiudizievole non solo nei confronti delle entrate degli Stati, ma anche della sicurezza dei traffici, soprattutto in un'epoca come quella attuale in cui la minaccia terroristica costituisce un fenomeno sempre più preoccupante e di difficile controllo.

Diviene urgente pertanto, la necessità di avviare una riflessione seria nell'ambito dell'Unione europea circa il futuro della rappresentanza doganale. Considerata la natura sensibile delle funzioni di intermediazione doganale (in quanto, avendo a

che fare con ciò che entra e esce all'interno doganale e con il calcolo dei dazi e degli altri diritti gravanti sulle merci, tali funzioni vanno ovviamente ad impattare sulla sicurezza interna ed i bilanci nazionali e europeo) e tenendo conto del fatto che un'errata attività dichiarativa in dogana espone le imprese al rischio di elevate sanzioni, è opportuno che tali attività vengano concesse a soggetti di non accertata competenza o piuttosto, come avviene altrove nel mondo, che queste vengano riservate a figure altamente qualificate oggetto di una valutazione preventiva ad opera dell'amministrazione, dato che è con essa che alla fine dei conti tali soggetti andranno ad interloquire? Dalla risposta a questo interrogativo dipenderà non solo la competitività delle imprese europee, ma anche i livelli di sicurezza dei traffici nel territorio dell'Unione e non solo.

Danilo Desiderio



Danilo Desiderio
International Trade and Customs Regulation
STUDIO LEGALE - COUNSELOR AT LAW

Consulenza ed assistenza legale ad imprese, liberi professionisti, associazioni di categoria, agenzie governative ed enti pubblici sulle tematiche del:

- diritto doganale
- diritto del commercio internazionale
- diritto tributario internazionale
- diritto comunitario
- contrattualistica internazionale

Studio legale
Avv. Danilo Desiderio
International Trade & Customs Regulation

Piazza Garibaldi, 12/B - 83100 Avellino (AV)

Tel. /Fax 00.39.0825.26813

info@ddcustomslaw.com

Per ulteriori informazioni visitate:
www.ddcustomslaw.com

Royalties: pericolo doganale?

Affrontando la tematica relativa alla determinazione del valore doganale della merce, l'immissione o meno delle royalties e dei diritti di licenza nella base imponibile per il calcolo dei dazi dall'importazione è senza dubbio uno degli aspetti più delicati. L'attuale disciplina del valore in dogana si sostanzia negli artt. 28-36 del Reg. Cee n. 2913/92 (d'ora in avanti CDC) e negli artt. 141-181 bis del Reg. Cee 2454/93 (d'ora in avanti DAC). Una delle maggiori problematiche riguardanti l'argomento in esame, riguarda l'inapplicabilità della Normativa Comunitaria (Regolamento CE 23 Aprile 2008), causato da una mancata legiferazione delle norme di attuazione. Un aiuto interpretativo viene offerto dalle note interpretative fornite dal Comitato del Codice Doganale.

Viene definito mediante l'art. 29 CDC che il valore in dogana delle merci importate coincide al valore di transizione, ovvero il prezzo che effettivamente si paga (o viene pagato) per le merci qualora siano vendute per l'esportazione nell'Unione Europea; a tale valore si devono aggiungere tutte le voci di costo che concorrono a formare il reale prezzo del prodotto e che non ve ne siano già comprese, ovvero che siano relativi alle merci da valutare o che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare.

L'art. 157 definisce i "corrispettivi e i diritti di licenza" come il pagamento per l'uso dei diritti quali a) la fabbricazione delle merci importate (brevetti, progetti) b) la vendita per

l'esportazione della merce importata (marchi commerciali o di fabbrica e modelli) c) l'impiego e la rivendita delle merci importate (diritti d'autore e procedimento di produzione che sono incorporati e inscindibili nelle merci importate). Inoltre l'art. 32 del CDC stabilisce che le royalties da aggiungere al prezzo effettivamente pagato (o da pagare) per le merci in import sono a) relative alle merci da valutare b) le medesime che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare. A titolo completo, è indispensabile apporre due precisazioni:

- Le royalties incorporate nel valore in dogana della merce devono essere necessariamente versate dall'acquirente della merce e non dall'importatore di quest'ultima. (Art. 8 e Art. 32 del CDC).

- Per includere il pagamento delle royalties nella base imponibile per il calcolo dei dazi, è imprescindibile che esso faccia riferimento alla merce importata, ossia quando tale merce annette l'intangibile e/o è prodotta attraverso i diritti di proprietà intellettuale che sono oggetto di licenza. Nel caso in cui il pagamento non sia sostenuto in relazione alla merce importata bensì in relazione a prodotti finiti realizzati in territorio UE, le royalties non devono essere comprese nel valore doganale.

Il concetto sostanziale della norma è quindi quello di contrastare tentativi di veicolare una parte del corrispettivo del fornitore delle merci in un pagamento delle royalties che per loro natura non sareb-

bero soggetti ai diritti di confine.

In definitiva i corrispettivi ed i diritti di licenza assumono concreto rilievo ai fini doganali soltanto nel caso in cui essi rappresentino un elemento ineludibile nei rapporti bilaterali tra l'acquirente nazionale e il fornitore estero della merce; essi possono anche essere calcolati dopo l'importazione delle merci, in tali casi si può scegliere se propendere per una dichiarazione incompleta (art. 257, par 3, delle disposizioni d'applicazione) oppure se calcolare una rettifica globale basata su quanto risulta dalle contestazioni effettuate durante un periodo rappresentativo ed aggiornandola regolarmente.

Scenario a tre parti

Uno dei casi più ricorrenti in merito all'argomento affrontato, riguarda lo scenario a tre parti ovvero quando un licenziante autorizza un importatore licenziatario ad importare merci recanti, ad esempio, i marchi protetti concessi in licenza, fatti produrre da makers extra UE.

Tale ipotesi risulta essere disciplinata dall'art. 160 delle DAC ai sensi del quale qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'art. 157, paragrafo 2, si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento. In termini generali, al fine di valutare se esista o meno un "legame" tra le parti previsto dalle disposizioni in materia di valore in dogana delle merci, l'art. 143 delle DAC elenca le seguenti ipotesi in cui due o più persone sono considerate legate:

- L'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra o viceversa.

- Hanno la veste giuridica di associati.

- L'una è il datore di lavoro dell'altra.

- Una persona qualsiasi possiede, controlla o detenga direttamente o indirettamente il 5% o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una o dell'altra.

- L'una controlla direttamente o indirettamente l'altra.

- L'una e l'altra sono direttamente od indirettamente controllate da una terza persona.

- Appartengono alla stessa famiglia.

L'allegato 23 delle DAC aggiunge inoltre che vi è "legame" se una persona è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento nei confronti dell'altra. Oggetto dell'analisi per verificare la sussistenza di tale potere di controllo, ovvero di tale legame "indiretto" tra due soggetti che non sono giuridicamente collegati ai sensi dell'art 143 citato, possono essere:

- L'accordo di licenza tra licenziante e licenziatario, dove sono specificati, tra gli altri, l'oggetto a cui si riferisce la licenza, la natura dei diritti trasferiti ed il "knowhow" fornito, la responsabilità di chi concede la licenza e di chi acquista ed i metodi di calcolo per il pagamento dei corrispettivi dei diritti di licenza.

- La fattura di vendita ricevuta dall'importatore, al fine di verificare se l'importo fatturato è da intendere già comprensivo delle royalties.

- Il contratto di compravendita tra il venditore/esportatore e l'acquirente/importatore, spesso concluso per "facta concludentia".

- Il DV1 allegato alla dichiarazione di importazione.

- Ogni altra documentazione o commerciale utile od ogni informa-

zione pertinente per addivenire ad una corretta valutazione per l'inclusione o l'esclusione delle royalties nel valore imponibile in dogana.

Per reperire la documentazione suddetta i funzionari doganali possono avvalersi oltre che ai poteri conferiti all'Autorità doganale anche dell'utilizzo dello strumento delle indagini finanziarie limitatamente alle attività di controllo a posteriori. Per includere le royalties nel valore in dogana, da tali elementi dovrebbe inferirsi che il licenziante non è disposto, senza il pagamento delle stesse, a fornire le merci (nello scenario a due parti) ovvero che il venditore non sia disposto a venderle se l'acquirente non paga un corrispettivo od un diritto di licenza al licenziante (nello scenario a tre parti).

Per quanto concerne il diritto all'utilizzo di marchi di fabbrica o commerciali l'art. 159 DAC determina l'obbligo di aggiungere un corrispettivo di licenza inerente al diritto di utilizzo del marchio al prezzo effettivamente pagato (o da pagare) per le merci importate al contemporaneo verificarsi delle seguenti tre condizioni:

- Il corrispettivo o il diritto di licenza si riferisce a merci rivendute senza l'effettuazione di lavorazioni o merci oggetto unicamente di lavorazioni secondarie successivamente al momento dell'importazione.

- La commercializzazione della merce avviene con l'apposizione del marchio di fabbrica, prima o dopo l'importazione, per il quale viene pagato il corrispettivo o diritto di licenza.

- L'acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore.

In conclusione abbiamo notato che, recentemente, alcune Dogane hanno contestato il mancato inserimento del valore delle royal-

ties e anche se le aziende importatrici hanno consegnato, con soddisfazione dei controllori, la documentazione atta a dimostrare che le royalties non sono condizione alla vendita, gli Uffici della stessa dogana continuano a contestare per identico motivo il valore dichiarato. Questo dimostra che probabilmente non sono state impartite disposizioni chiare, che potrebbero permettere di evitare numerose e inutili pratiche di contenzioso.

**Enrico Calcagnile
Carbognani Mattia
Andrea Toscano**

PRECISAZIONE

Nell'articolo pubblicato sul numero 5 del mese di Settembre-Ottobre, avente titolo - RESA exw - ho indicato che un soggetto di un paese terzo deve ottenere il codice EORI per intestarsi la bolletta doganale. A tale proposito è bene precisare che l'articolo 788 del DAC, che riporto recita:

"Articolo 788

1. È considerato esportatore ai sensi dell'articolo 161, paragrafo 5 del codice colui per conto del quale è fatta la dichiarazione di esportazione e che al momento della sua accettazione è proprietario o ha un diritto simile di disporre delle merci.

2. Quando la proprietà o un diritto simile di disposizione delle merci appartenga ad una persona stabilita fuori della Comunità in applicazione del contratto a base dell'esportazione, si considera esportatore la parte contraente stabilita nella Comunità." Come disposto dal citato articolo 788 è possibile intestare all'azienda Italiana cedente ma, in questo caso, non si è più in presenza di una normale segretezza commerciale per il fatto che il dichiarante doganale, essendo nominato dal cessionario, viene a conoscenza di tutti gli elementi della vendita, vanificando così la segretezza per vendite in triangolazione.

Tanto dovevo precisare.

Andrea Toscano